

# Realisasjon av fritidseiendom

En analyse av vilkår og grensespørsmål knyttet til et fritidsbegrep i endring

Kandidatnummer: 502

Leveringsfrist: 25.04.15

Antall ord: 16 497



# Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING</b>	<b>1</b>
1.1	Tema og problemstilling	1
1.2	Oversikt over avhandlingen	4
1.3	Bakgrunn	5
1.4	Metodiske spørsmål	8
<b>2</b>	<b>RETTSKILDEBILDET I SKATTERETTSLIG FORSTAND</b>	<b>8</b>
2.1	Innledning	8
2.2	Lovtekst	9
2.3	Skattevedtak	9
2.4	Rettspraksis	10
2.5	Ligningspraksis	10
2.6	Administrative uttalelser; Lignings-ABC; bindende forhåndsuttalelser	12
<b>3</b>	<b>SKATTLEGGING AV FAST EIENDOM - GJELDENE RETT</b>	<b>13</b>
3.1	Innledning	13
3.2	Hovedregler	13
3.3	Særregler	16
3.4	Komparativt syn på utenlandsk rett	16
3.5	Særlig om tidfesting - realisasjonsprinsippet	16
3.6	Skattesubjektet	17
<b>4</b>	<b>VILKÅR OM "FRITIDSEIENDOM"</b>	<b>18</b>
4.1	Innledning	18
4.2	Helhetsvurdering	18
4.3	Nye typer fritidsboliger	19
4.3.1	Generelt	19
4.3.2	Fritidsboliger med deltidsbruksrett	19
4.3.3	Fritidsboliger i borettslag	21
<b>5</b>	<b>VILKÅR OM SELGERS EIERTID</b>	<b>21</b>
5.1	Innledning	21
5.2	Eiertidens start- og sluttidspunkt	22
<b>6</b>	<b>BRUKSVILKÅRET</b>	<b>24</b>
6.1	Innledning	24

6.2	Brukens lengde .....	25
6.3	Brukens intensitet .....	27
6.4	Brukens omfang .....	29
6.4.1	Midlertidig bruk til annet formål .....	29
6.4.2	Samtidig bruk av en del av boligen som fast bolig og en del som fritidsbolig..	29
6.4.3	Ulik bruk av hele eiendommen av forskjellige eiere/rettighetshavere.....	30
6.4.4	Eiendommens beliggenhet .....	30
6.4.5	Fritidsbruk .....	33
<b>7</b>	<b>GRENSEN MELLOM FRITIDSEIENDOMMER OG ANDRE EIENDOMMER ..</b>	<b>35</b>
7.1	Innledning.....	35
7.2	Grensen mot sekundærbolig.....	35
7.3	Grensen mot pendlerbolig .....	37
7.4	Grensen mot virksomhet .....	38
7.5	Grensen mot tomt .....	39
7.5.1	Tolkningen av anført tomt .....	39
7.5.2	Prisens avgjørende betydning .....	40
7.5.3	Kravet til sammenheng mellom pris og formål .....	41
7.5.4	Delvis bebygd grunn .....	41
7.5.5	Naturlig arrondert tomt .....	42
<b>8</b>	<b>BRUKSVARIASJONER .....</b>	<b>43</b>
8.1	Innledning.....	43
8.2	Overgang fra boligbruk til fritidsbruk eller fritidsbruk til boligbruk .....	44
8.3	Overgang fra virksomhetsbruk til fritidsbruk.....	44
8.4	Oppløsning av deltakerlignet selskap.....	44
8.4.1	Generelt.....	44
8.4.2	Formell gjennomført oppløsning .....	45
8.4.3	Opphør av virksomhet.....	45
8.4.4	Konkursbehandling .....	46
<b>9</b>	<b>BETINGET SKATTEFRITAK VED UFRIVILLIG REALISASJON.....</b>	<b>46</b>
9.1	Innledning.....	46
9.2	Brann eller annen ulykke.....	46
9.3	Ekspropriasjon.....	47
<b>10</b>	<b>UNNTAKSREGELENS KLARHET.....</b>	<b>47</b>
10.1	Innledning .....	47
10.2	Lovtekniske svakheter.....	47

<b>11 FORMUESBESKATNING AV FRITIDSEIENDOM.....</b>	<b>48</b>
11.1 Innledning .....	48
11.2 Skattefritak for egen bruk .....	48
11.3 Utleieinntekter.....	48
<b>12 FORKORTELSER.....</b>	<b>49</b>
<b>13 LITTERATURLISTE.....</b>	<b>49</b>

# 1 Innledning

## 1.1 Tema og problemstilling

Oppgaven behandler skattelovens særregler for skattefritak ved realisasjon av fritidseiendommer, § 9-3, fjerde ledd. Drøftelsen av vilkårene for å realisere et slikt formuesobjekt skattefritt utgjør sentrale deler av oppgaven.

Hovedregelen for beskatning av gevinst på formuesgjenstand utenfor virksomhet er skatteloven § 5-1, annet ledd. Skattefritaket i § 9-3 må tolkes i lys av hovedregelen. Med andre ord, i den grad et kapitalobjekt ikke omfattes av § 9-3, er det skatteplikt. Oppgaven er avgrenset mot kapitalgevinster og -tap i virksomhet.

Det er hovedsakelig skatterettslige spørsmål som oppstår ved realisasjoner hvor gevinst er resultatet, som behandles. Prisveksten i det norske eiendomsmarkedet har hatt en markant økning de siste tjue årene. Det er derfor svært sjeldent at realisasjon medfører tap.

Det kan tenkes at eiendomsprisene vil falle i fremtiden. Etter flere år med stigning spekuleres det i om det har oppstått en "boble" som etterhvert vil sprekke. I et slikt tenkt scenario, vil tap ved realisasjon kunne være en aktuell problemstilling. Tapssituasjoner følger symmetriprinsippet i skatteloven § 9-4, første ledd, hvor det gis fradrag for tap ved realisasjon i samme utstrekning som en gevinst er skattepliktig.

Slik situasjonen er i dag ser man gjerne en tendens til at skatteyter har en interesse i å tolke bestemmelsen utvidende slik at eiendommen klassifiseres som fritidsbolig, med de skattefritak det medfører. Derimot vil denne interessen være snudd dersom realisasjoner av eiendommer medførte tap. I slike tilfeller ville man nok sett en økning av skatteytere som tolket bestemmelsen innskrenkende, slik at eiendommen ikke ble ansett som fritidsbolig. Det er heller ikke slik at skattemyndighetene alltid vil argumentere innskrenkende. I en tapssituasjon vil de gjerne argumentere utvidende. Det kan sies at det foreligger argument-symmetri. Dette fremgår blant annet av Rt. 1985 s. 319 *Ringnesdommen* hvor skatteyter ønsket at eiendommen skulle anses som en virksomhet, mens skattemyndighetene mente det var en fritidseiendom. Dommen er behandlet nærmere senere i oppgaven.

Det er etter sktl. § 9-3, fjerde ledd et krav at selger har eid eiendommen i minst fem år før realisasjon. Starttidspunktet for eiertiden antas å være ved overgangen av den rettslige rådigheten. Dette følger ikke direkte av lovteksten, men er fremkommet av rettspraksis. Avbrytelse av eiertiden fremgår derimot direkte av loven, og foreligger på det tidspunktet for realisasjon eller når realisasjon avtales. Beregning av start- og sluttidspunkt for eiertiden er forutset-

ningsvis det samme for fritidsbolig som ved primærbolig, selv om eiertidens lengde er forskjellig.

Bestemmelsen har også et bruksvilkår, som innebærer at selger må ha brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte årene før realisasjon. Starttidspunktet for bruken vil naturligvis være når eieren begynte å bruke eiendommen som fritidsbolig. Avbrytelse av brukstiden vil naturligvis også være ved realisasjon. Men her kan det oppstå tvilsspørsmål. Dersom bruken har endret karakter, eller opphørt over lengre periode enn hva som måtte anses som naturlig for en fritidsbolig, kan dette komme i konflikt med oppfyllelsen av bruksvilkåret. Spørsmålet dreier seg gjerne om hvor man krysser grensen for at bruken ikke lenger har karakter av å være fritidsbruk, og dermed må anses som opphørt.

Gjennom eiertiden kan bruken av fritidsboligen endres. Bruksvariasjoner kan komme i konflikt med bestemmelsens krav om at bruken må være fritidsbruk. Dette gjelder særlig i tilfeller hvor fritidseiendommen går over til å bli benyttet som fast bolig av skatteyder selv, eller andre. Dersom fritidseiendommen er eid av deltakerlignet selskap som oppløses, vil ikke den som overtar boligen få videreført eier- og brukstid fra perioden selskapet hadde eierskap. Hvis boligen går fra å bli brukt til virksomhetsbruk til fritidsbruk, regnes botid fra tidspunkt for bruksendring. Eiertiden vil derimot bli regnet fra det tidspunkt da eiendommen først ble ervervet. Bruksformålet vil da ikke være av betydning.

Det kan derfor diskuteres hvorvidt det er sterke grunner for å beholde kravet om at eiendommen må være *"brukt som egen fritidsbolig."* Loven har ingen objektiv definisjon av begrepet "fritidsbolig". Dersom det alltid var klart at en eiendom var fritidseiendom, ville det ikke være nødvendig å stille et tilleggskrav til at den også var faktisk brukt som fritidsbolig. Uten brukskrav kunne skatteyder benytte fritidseiendommene til utleieformål, uten at dette kom i konflikt med reglene om gevinstfritak ved realisasjon. Et minimumskrav dersom loven kun oppstilte et vilkår om eiertid, måtte i så fall være et forbud om utleie i samme bestemmelsen.

Gitt at det ikke er noen objektiv definisjon av begrepet fritidsbolig, så er bruksvilkåret knyttet til subjektiv bruk nødvendig. Bruksvilkåret som et subjektivt vilkår utfyller det objektive kravet om eiertid. Ved avgjørelsen om boligen er en fritidsbolig har man vært nødt til å se på om bruken bærer preg av å være fritidsbruk. Løsningen søkes da gjerne ved å se på brukens lengde, intensitet og omfang.

Utviklingen går i den retning at fritid nå tolkes mer utvidende. I dagens høyteknologisk samfunn er grensene mellom arbeid og fritid i større grad enn tidligere visket ut. Det er for eksempel ikke uvanlig å kombinere fritid på hytta med noe arbeid via pc og internettilgang. Den samfunnsmessige utviklingen kan ha medført at bestemmelsen får så svake grenser at det

vanskeliggjør bedømmelsen om hva som er fritidsbruk. I tillegg må begrepet "fritid" forstås i tråd med den tid vi lever i. Begrepets innholdsmessige betydning har endret seg over årenes løp. Gammel lovtekst og praksis kan ha mistet noe av sin betydning som følge av den samfunnsutviklingen som har skjedd.

Det kan spørres om det egentlig er mulig å skille mellom bruk og ikke-bruk i løpet av de fem årene som brukskravet oppstiller? Ved første øyekast kan det se ut som loven har et slikt skille. Nå som fritidsbegrepet er blitt såpass utvidet kan det være vanskelig å se hvor dette skillet går.

Grensedragningene mellom fritidseiendommer og andre type eiendommer er ofte vanskelig. Primærbolig er holdt utenfor, da det fokuseres på eiendommer skatteyter har i tillegg til denne. Fritidsbolig kan omfatte begrepet sekundærbolig. Brukes sekundærboligen som pendlerbolig påvirker det vilkårene for skattefritak på en annen måte. Sekundærbolig kan omgjøres til fritidsbolig ved at den blir brukt som egen fritidsbolig. Ved å trekke grensen mot virksomheter og tomter kan det medføre en innskrenkning i fritidseiendom som begrep.

Tidfestingsreglene er kort behandlet fordi de sier noe om hvilket tidspunkt en inntekstpost skal skattlegges eller en kostnad skal fradras. Poenget i avhandlingen er at tidfestingstidspunktet fastsettes uavhengig av eier- og brukstidstidspunktene.

Realisasjon som skatteutløsende begivenhet, kan også skje på andre måter enn ved avhendelse. Eksempel på dette er dersom boligen går tapt som følge av brann eller nedrivning. Slike tilfeller er omtalt i skatteloven § 14-70 som betinget realisasjon. Erstatningen vil være skattefri dersom skatteyter erstatter den realiserte boligen med nytt tilsvarende bygg.

Spørsmålet om hvem som er skattesubjektet er også en relevant problemstilling i oppgaven. Skattesubjektet er generelt en fysisk eller juridisk person som kan pålegges en plikt til å betale skatt, jf. sktl. §§ 2-1, første ledd og 2-2, første ledd. Dette behandles fordi det er nødvendig å ta stilling til hvem som er tilknyttet skatteobjektet ved beskatning eller skattefritak i en realisasjonssituasjon. Det fremgår av skatteloven § 9-3, fjerde ledd at det må være en fysisk person som står for bruken. Dette følger forutsetningsvis av ordlyden.

Formuesbeskatning av fritidseiendommer, samt fritak for inntektsbeskatning for egen bruk, og beskatning av utleieinntekter behandles kortfattet. Reglene faller i utgangspunktet på siden av oppgavens tema. På grunn av deres nære tilknytning til samme skatteobjektet som oppgaven ellers omhandler, er det naturlig å nevne dette kort avslutningsvis.

Ut fra en de lege ferenda-betraktning kunne det være ønskelig å gi en legaldefinisjon av begrepet "fritidsbolig", for å tydeliggjøre hvor grensene går. Et tilknyttet spørsmål er om regelen i skatteloven § 9-3, fjerde ledd er utformet slik at den er velegnet til å fungere som en veiledende rettesnor overfor skatteyterne?

## 1.2 Oversikt over avhandlingen

I kapittel 2 behandles det skatterettslige metodegrunnlaget. For å best forstå skatterettslige problemstillinger er det viktig å vite hvilke rettskildemessige utfordringer man står overfor. Rettskildenes betydning og anvendelsesmåte kan stille seg annerledes innenfor skatterettens område. For eksempel spiller ligningspraksis knyttet til Lignings-ABC og bindende forhåndsuttalelser en større rolle i denne oppgaven. Oppgaven støtter seg på en del rettspraksis fra tingretts- og lagmannsrettsdommer. Dersom skattemyndighetene ikke har anket slike dommer, vil deres vekt få tilsvarende vekt som en høyesterettsdom.

Kapittel 3 gir en oversikt over gjeldende rett. Utgangspunktet er hovedregelen i sktl. § 5-1, første ledd, før oppgaven retter seg mot unntaksregelen i § 9-3, fjerde ledd. Skattelovens regler om kapitalgevinster og -tap bygger på et symmetriprinsipp. Prinsippet går ut på at tap kun er fradragsberettiget i den utstrekning en gevinst ved samme transaksjon ville vært skattepliktig.

Gjeldende rett bør ses på som et foreløpig resultat av en historisk utvikling, se nærmere punkt 1.3. Inntektsbegrepet har gått fra å være et snevert begrep, hvor gevinster og tap ikke ble medregnet. I årenes løp har gevinster og tap blitt tatt med i inntektsbegrepet, noe som har gitt det en videre betydning.

Sktl. § 9-3, fjerde ledd er unntaksregelen for gevinstbeskatning ved realisasjon av fritidsboliger. Under visse vilkår kan gevinsten tas ut skattefri. Det første vilkåret er at eiendommen er brukt som egen fritidsbolig, og behandles i kapittel 4.

I kapittel 5 behandles det andre vilkåret. Selger må ha eid eiendommen i minst fem år forut for realisasjonen, jf. sktl. § 9-3, fjerde ledd. I tilknytning til dette oppstår spørsmålet om fristens utgangspunkt og avbrytelse. Da loven gir få holdepunkter for når fristen begynner å løpe, må spørsmålet søkes løst i andre rettskilder.

Det tredje vilkåret behandles i kapittel 6. For å oppnå skattefri realisasjon krever loven at selger har *"brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte år før realisasjon."*, jf. sktl. 9-3, fjerde ledd. Det utledes av ordlyden at den må være brukt selv av skatte-



ytter. Hvorvidt egen bruk kan sies å være fritidsformål gjøres ved å se på brukens lengde, intensitet og omfang.

Det er viktig å avklare grensene mellom fritidseiendommer og andre eiendommer da det er av stor skattemessig betydning. De forskjellige eiendomstypene er underlagt forskjellige regelsett og skal derfor unntas eller beskattes forskjellig. Grensetilfeller behandles derfor i kapittel 7.

I kapittel 8 behandles bruksvariasjoner. Realisasjonen problematiseres ved at det foreligger variasjoner i bruken underveis i den tiden selger har eid eiendommen. Spørsmålet blir i slike tilfeller hvordan bruksvariasjonene slår ut på reglene om fritak for gevinstbeskatning i sktl. § 9-3, fjerde ledd.

Det hender eiendommer realiseres ufrivillig, til forskjell fra vanlige tilfellene, gjennom salg. Ved brann eller annen ulykke og ekspropriasjon følger det et betinget skattefritak. Dette behandles i kapittel 9.

Unntaksregelens klarhet behandles i kapittel 10. For å ha et velfungerende skattesystem, er det viktig at skatteyderne forstår reglene som ligger til grunn for de skatter som pålegges. Et komplisert og uoversiktlig regelverk på skatterettens område vil ikke være noen tjent.

Formuesbeskatning av fritidseiendom faller utenfor oppgavens tema. Det behandles likevel kortfattet i kapittel 11 fordi reglene omhandler samme formuesobjekt, selv om fordelene eller gevinsten skiller seg fra der den oppstår gjennom realisasjon.

### **1.3 Bakgrunn**

Temaet for oppgaven er høyst relevant, da dette er noe som berører en stor andel av den norske befolkning. Hyttekulturen har lenge hatt en solid plass i den norske folkesjela, og er noe som er med å definere oss som nordmenn. Med den voksende økonomien de siste femti årene har også andelen som eier fritidseiendom økt betraktelig. I en undersøkelse foretatt av Prognose-senteret oppgir 45% at de eier eller disponerer en eller flere fritidsboliger. Det vil si at 1,1 millioner norske husholdninger har tilgang på fritidsboliger.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> <http://www.dnbeiendom.no/Templates/Page.aspx?id=1432>

Til sammenlikning så er andelen av eiere eller disponenter av fritidseiendommer lavere i våre naboland. I Sverige oppgis det å være 25%, Danmark 18%, mens Finland er de eneste som ligger i nærheten med 34%.<sup>2</sup>

I årene 2004-2014 har andelen nyoppførte fritidseiendommer og omsetninger hatt en jevn økning. Den eneste nedgangen var i 2008 som følge av finanskrisen. Tall fra SSB viser at ved i 2013 var det i alt 413 318 fritidsboliger her til lands.<sup>3</sup> Det er ikke uvanlig at norske husholdninger i dag eier eller disponerer opptil flere fritidsboliger. Gjennom arv erverves og eies ofte flere av disse sammen med andre sameiere.

Unntaksreglene for gevinstbeskatning slik vi kjenner de i dag har bakgrunn i at politikerne ønsket å unngå spekulasjon. Derfor kom tidskrav for eier- og brukstid inn i loven på et ganske tidlig tidspunkt. Uten slike krav viste det seg å være svært vanskelig å påvise spekulativt erverv.

Det ble fremhevet under tilblivelsen av reglene at mobilitet var et viktig hensyn til støtte for skattefritak på boliggevinst. Hensikten med slike liberale skatteregler var å gjøre det lettere for mennesker å flytte etter der det var arbeid, noe som også ville være samfunnsmessig optimalt. De samme hensynene veide derimot ikke like tungt for fritidsboliger, men lovgiver fant ingen gode grunner til hvorfor det skulle behandles ulikt. I stede ble det innført strengere tids- og brukskrav for denne typen boliger.

Det har vært foreslått en gang tidligere å avskaffe reglene om fritak for gevinstbeskatning. Dette ble nedstemt, og er aldri senere foreslått. Det kan tenktes at det er av politisk strategiske årsaker at dette ikke er blitt et aktuelt tema i ettertid.

I 1911, ved inntreden av den forrige skatteloven ble det kun oppstilt skatteplikt for spekulasjonsgevinster. Loven definerte slike gevinster som når gjenstanden er *"ervert for å avhendes med fordel"*. Det samme gjaldt for tomtegevinster, fordi tomter ble presumert å enten være ervert med spekulasjonshensikt eller med sikte på omsetning i virksomhet.

Spekulasjonsregelen ble vanskelig å håndheve i praksis. Dette fordi Ligningsmyndighetene hadde problemer med å påvise spekulasjonshensikt ved erverv foretatt av skatteyster.<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> <http://www.dn.no/privat/eiendom/2013/06/18/-en-form-for-slosing>

<sup>3</sup> <http://www.ssb.no/a/aarbok/tab/tab-395.html>

<sup>4</sup> Zimmer, Frederik (2014), s. 238

Det ble på grunn av dette innført en femårsregel i 1918. For at gevinster skulle være skattefrie, måtte eiertiden overstige fem år. Dersom de ikke gjorde dette måtte disposisjonen presumeres å være et resultat av spekulasjon. Presumsjonen kunne ikke motbevises, så den var derfor preseptorisk.

Gjenstander ervervet ved gave eller gjennom arv ble holdt utenfor femårsregelen, dette hovedsakelig fordi en presumsjon om spekulasjon ikke var anvendelig på slike tilfeller.

I 1921 ble denne regelen opphevet for gaveerverv, fordi den åpnet for nærliggende omgåelsesmuligheter. Foreldre kunne for eksempel gi bort en gjenstand vederlagsfritt til sine barn, som deretter solgte den og unngikk skatt på gevinsten. For gjenstander ervervet gjennom arv var ikke omgåelsesmulighetene like store. Regelen ble derfor i slike tilfeller først opphevet i 1992.

Femårsregelen ble i 1946 endret til en tiårsregel, før den i 1974 ble fjernet. Hovedregelen ble da at gevinster både i og utenfor virksomhet ble skattepliktig. Årsaken til dette var at spekulasjonsregelen lenge hadde vært en regel uten noen praktisk betydning. Slik rettstilstanden hadde vært tidligere innebar for eksempel gevinst ved salg av leiegårder (utleid boligeiendom) at dette var skattefritt når eieren hadde eid eiendommen i mer enn ti år. Det ble i enkelte tilfeller utnyttet spekulativt. En gammel gård kunne renoveres, vedlikeholdskostnader fradras, og gevinst ville være skattefri etter ti års eiertid. I 1974 ble lovens hovedregel endret. Formålet var å fange opp gevinst på utleid boligeiendom til beskatning, men egen bolig skulle fremdeles behandles liberalt. Dette ble gjenspeilet i de unntak den nye regelen oppstilte for egen bolig og fritidsbolig.<sup>5</sup>

Da den nye skatteloven trådte i kraft i 1999 var hovedformålet å gi skattereglene en enklere og mer oversiktlig form, slik at de blir lettere tilgjengelig for flere brukere. Dette ville innebære en styrking av rettssikkerheten i skattleggingen og føre til økt effektivitet i skatteetaten.<sup>6</sup>

Bestemmelsen om fritidseiendommer har vært omstridt. Under skattereformen i 1992 ble den foreslått opphevet.<sup>7</sup> Begrunnelsen var at alle kapitalinntekter burde være skattepliktige med mindre det var særlige grunner til å holde dem utenfor. For egen bolig ble det argumentert med at det forelå slike grunner. Skatteyters mobilitet var ønskelig, noe fritak for gevinstbeskatning ville bidra til å øke. Det fremgår av forarbeidene<sup>8</sup> at det ville slå negativt ut dersom

---

<sup>5</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 238

<sup>6</sup> Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Pkt. 1 s. 6

<sup>7</sup> Ot.prp.nr.35 (1990-1991) Pkt. 34 s. 352

<sup>8</sup> Ot.prp.nr.35 (1990-1991) s. 278

mennesker ikke skulle kunne flytte på seg i forhold til jobb fordi de da ville pålegges gevinstbeskatning ved salg av eiendommen. For fritidseiendommer kunne ikke disse hensynene tillegges den samme vekten. Til tross for dette, fant likevel ikke Stortinget nok grunner til at bestemmelsen skulle oppheves, og et slikt forslag har ikke i senere tid blitt foreslått på nytt.<sup>9</sup>

Det kan spekuleres i hvorvidt den egentlige begrunnelsen til at bestemmelsen aldri har blitt opphevet er av politiske hensyn. Et forslag om å fjerne fritak for gevinstbeskatning ville trolig medført stor upopularitet blant velgerne, da et slikt tiltak er noe som ville ramme svært mange negativt.

## **1.4 Metodiske spørsmål**

Rettskildenes anvendelsesmåte og vekt i skatterettslig forstand har noen ulikheter fra hvordan vi kjenner de innenfor andre fagområder. Man bør være varsom med antitetisk tolkning innenfor skatteretten, fordi man aldri kan være sikker på om lovformuleringen har vært ment å være uttømmende. Mye av drøftelsene støtter seg til underrettsdommer, og det er nødvendig å forstå hvordan dens vekt kan veie tyngre enn normalt på skatterettens område. Det samme gjelder også for forvaltningspraksis.

# **2 Rettskildebildet i skatterettslig forstand**

## **2.1 Innledning**

Skatt er ytelser som staten pålegger borgerne uten at det ytes direkte vederlag for dette. Et skattevedtak er på denne måten et inngrep i borgernes rettssfære (borgerne blir pålagt plikter). Derfor følger det av legalitetsprinsippet at myndighetene må ha hjemmel i lov.

De rettskildene som vil bli behandlet i dette kapitlet er de som bedømmes på særegen måte innen skatterettens område, da i form av den rettskildemessige betydningen de har eller anvendelsesmåte.

---

<sup>9</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 251

## **2.2 Lovtekst**

Som en følge av at skatteretten er omfattet av legalitetsprinsippet, spiller lovstoffet og prinsippene for lovtolkning en viktig rolle.

Skattelover blir ofte til under tidsnød, og ofte som et ledd i politiske kompromisser. Resultatet er at regelverket ikke alltid blir bygd opp så konsistent og logisk som man måtte ønske. Dette kan på flere måter ha betydning for lovtolkningen.

Antitetisk tolkning bør derfor tillegges varsomhet, fordi man ikke alltid kan være sikker på om lovformuleringen er ment å være uttømmende. Det er heller ikke gitt at bruk av ulike uttrykk i to bestemmelser er ment å reflektere ulikt innhold, eller motsatt, at samme uttrykk er ment å ha samme innhold.

Lovforarbeider blir ofte tillagt stor betydning på skatterettens område.

Bruken av ord og uttrykk i skattelovgivningen refererer seg i stor grad til privatrettslige begreper (avtale, kjøp, leie, gave, ekteskap, aksjeselskap osv.). I utgangspunktet skal disse begrepene tolkes slik at de innholdsmessig samsvarer med den betydningen de har i privatretten. Desto større vekt den privatrettslige begrepsdannelsen har i skatteretten, desto strengere blir lovtolkningen knyttet til lovens ordlyd. Dette gjelder særlig hvor de privatrettslige begrep har en klar mening.<sup>10</sup>

## **2.3 Skattevedtak**

Stortingets årlige skattevedtak er etter Grunnloven den nest høyeste rettskilde innen skatteretten. Ved motstrid mellom Stortingets skattevedtak og lovregler, vil skattevedtaket gå foran, jf. sktl. § 1-1, annet ledd og Stortingets skattevedtak § 1-2.

Kommunale skattevedtak har ikke samme rang som Stortingets skattevedtak. Slike vedtak blir vedtatt med hjemmel i sktl. § 15-2, første ledd, og står tilbake for formell lov. Dersom et slikt vedtak er i strid med loven, vil lovens regler gå foran, jf. sktl. § 1-3.

---

<sup>10</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 51

## 2.4 Rettspraksis

Rettspraksis er en viktig kilde i skatteretten. Selv om høyesterettspraksis også her har mest vekt, stiller underrettspraksis i en særstilling når det kommer til dens vekt. Dersom staten er uenig i en rettsavgjørelse i en lavere instans, må saken ankes helt til Høyesterett, om nødvendig. En dom som ikke er anket, som skattemyndighetene har tapt, kan oppfattes som at det offentlige har akseptert de prinsipper avgjørelsen bygger på.<sup>11</sup>

Et eksempel på virkningen av en dom som ikke er anket har vi i Oslo byretts dom av 5. november 1963<sup>12</sup>, *Nortank-saken*. Byretten kom frem til at en kommandittist etter de tidligere regler kunne foreta avskrivninger på sin hånd og at kommandittselskapet ikke var et eget skattesubjekt. Dommen ble ikke anket, hvorpå kommandittselskapene og ligningsmyndighetene innrettet seg etter forholdene. Trondheim ligningskontor tok opp igjen spørsmålet noen år senere, og saken gikk helt til høyesterett (Rt. 1973 s. 679).

Høyesterett mente det var godtgjort under nærværende sak at dommen var lagt til grunn for en massiv og ensartet ligningspraksis inntil spørsmålet igjen ble reist for Høyesterett. Retten mente at den foreliggende praksis med bevisst utgangspunkt i en rettskraftig dom måtte anses som uttrykk for en rettslig bindende norm som bare kunne endres ved lov. Dette var av hensyn til skatteyterne.

Det har også vært tilfeller hvor rettspraksis ikke følges etter staten har tapt saken og latt være å anke. I en sak hvor ligningsmyndighetene hadde tapt og ikke anket, kom Skattedirektoratet, etter oppfordring fra Finansdepartementet, med en uttalelse om at det for fremtidige saker ikke skulle legges vekt på underrettsdommen. Sivilombudsmannen kom da med sterk kritikk, da det var å anse som illojalt overfor domstolene.<sup>13</sup>

## 2.5 Ligningspraksis

I en rekke dommer fra Høyesterett de senere år er ligningspraksis blitt tillagt vekt. I den grad ligningspraksis benyttes til presiserende tolkning er ikke dette særlig kontroversielt. Et eksempel på dette er Rt. 1973 s. 87 der annenvoterende som talsmann for flertallet uttalte:

---

<sup>11</sup> Brudvik, Arthur J. (2012) s. 56

<sup>12</sup> Utv. 1964 s. 35 FIN

<sup>13</sup> Brudvik, Arthur J. (2012) s. 56

*"... jeg legger avgjørende vekt på den ... påviste 50-årige ligningspraksis. Jeg finner det da ikke nødvendig å uttale meg om hva som isolert kan utledes av lovbestemmelsens formål eller dens klare ordlyd."*

Ligningspraksisens vekt som rettskilde avhenger av dens varighet, frekvens (hvor ofte tilfellet har forekommet) og dens konsistens (om og i hvilken utstrekning andre løsninger har vært lagt til grunn). En ligningspraksis som er i skatteyters favør tillegges også større vekt av Høyesterett enn i motsatt tilfelle.

Det stilles større krav for å begrunne et resultat som er i strid med mer grunnleggende prinsipper med henvisning til ligningspraksis. Et eksempel på dette er høyesterettsdommen Rt. 1975 s. 992 *Hjelmaas-Larsen*. Skatteyters påstand innebar reelt sett fradragsrett to ganger for samme kostnad. Selv om det fantes noe praksis som kunne gi støtte for dette, var den ikke omfattende og konsekvent nok. Den strakk seg bare over syv-åtte år og var ikke helt ensartet.

Det måtte etter rettens mening stilles særlige krav til fastheten og varigheten av ligningspraksis når det ikke bare var tale om praksis som hjelpemiddel ved tolkning av en skattebestemmelse ved tvilsomt innhold, men også om anvendelse av praksis som grunnlag for en fremgangsmåte som klart var i strid med skatteloven.

At ligningspraksis skal tillegges vekt som en rettskildefaktor har vært kritisert fra flere hold i juridisk teori. Særlig kritisk til dette er Aarbakke, som mener at Høyesteretts holdning til ligningspraksis kan undergrave domstolskontrollen med forvaltningen på skatteområdet.<sup>14</sup>

Eckhoff er ikke like kritisk til dette, men mener ligningspraksis noen ganger er tillagt for mye vekt av domstolene. Samtidig føyer han til at dersom man skulle frakjenne forvaltningspraksis relevant som rettskildefaktor ville det være uheldig. Domstolene bør ikke tvinge forvaltningen til å endre en innarbeidet praksis med mindre svært gode grunner taler for det. Det bør ikke være tilstrekkelig god grunn at de selv ville valgt en annen tolkning dersom ikke praksis forelå. Endring av praksis medfører ofte problemer både for forvaltningen og skatteyderne. Det ville blitt feil dersom man skal ha den oppfatning av at domstolene alltid er best skikket til å vurdere hvordan forvaltningslover bør tolkes.<sup>15 16</sup>

---

<sup>14</sup> Aarbakke, Magnus, Lederartikkel i tidsskriftet Skatterett, 1985, s. 165 (gjengitt i Brudvik 2012 s. 60)

<sup>15</sup> Eckhoff, Torstein (1987) s. 206

<sup>16</sup> Eckhoff, Torstein (2001) s. 234-236 og 240

## 2.6 Administrative uttalelser; Lignings-ABC; bindende forhåndsuttalelser

Mens ligningspraksis tar sikte på avgjørelser i konkrete saker, avgis det også en flere administrative uttalelser. Disse kommer hovedsakelig fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet.

Uttalelsene tillegges ofte stor vekt av ligningsmyndighetene. Det medfører at de kan få betydelig økt vekt via ligningspraksis. Enkeltstående uttalelser har derimot ikke noe særlig egenvekt.<sup>17</sup>

Hver år blir Lignings-ABC utgitt av Skattedirektoratet. Den er ment som et hjelpemiddel for den enkelte saksbehandler ved ligningskontorene. Hensikten med boken er å gi en oversiktlig veiledning til ligningsfunksjonærene over skatteregler som gjelder for vedkommende ligningssår slik Skattedirektoratet mener reglene skal fortolkes. Dersom boken har tatt stilling til tvilsomme spørsmål, bør man være forsiktig med å ukritisk legge dette til grunn i lignende spørsmål.

Innholdet i Lignings-ABC har ikke større vekt enn administrative uttalelser ellers overfor nemdene og domstolene. De er med andre ord ikke bundet av å følge de linjer som boken legger opp til. Dette kan illustreres blant annet gjennom høyesterettsdommen Rt. 2005 s. 577 *Baker Hughes II* - som gjaldt inntektsåret 1999. En uttalelse som hadde stått i Lignings-ABC siden 1986, ble ikke tillagt betydning, selv om den gikk i statens favør. Det samme skjedde i Rt. 2008 s. 1307 *Alvdal bygg*, hvor Høyesterett på samme måte så bort fra en uttalelse i Lignings-ABC som talte til favør for skatteyteren.

Uttalelsene kan få større vekt dersom de over lengre tid er lagt til grunn i ligningspraksis. Dette fremgikk av Rt. 2010 s. 979 *Polak* hvor det ble henvist til formuleringer i Lignings-ABC som *"det er grunn til å anta ... har hatt stor betydning for praksis."*

Lignings-ABC må anvendes med et kritisk syn for øyet. Fordi fremstillingen er gjennomgående preget av en kategorisk stil, fremgår det ikke når det kan foreligge større eller mindre grader av tvil.

Skattedirektoratet har siden slutten av 2001 avgitt bindende forhåndsuttalelser (BFU) om de planlagte disposisjoners skattemessige konsekvenser, jf. lignl. kap. 3A. De bindende forhåndsuttalelsene binder skatteetaten i den aktuelle saken. Skatteyteren er derimot ikke bundet

---

<sup>17</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 57



av disse uttalelsene. Uttalelsenes rettskildemessige vekt har enda ikke vært prøvd, men er antatt at de ikke kan tillegges større vekt enn administrative uttalelser ellers.<sup>18</sup>

### **3 Skattlegging av fast eiendom - gjeldende rett**

#### **3.1 Innledning**

Skattelovens regler om kapitalgevinster og -tap bygger på et symmetriprinsipp. Prinsippet går kortfattet ut på at tap er kun fradragsberettiget i den utstrekning en gevinst ved samme transaksjon ville vært skattepliktig. Dette fremgår også av både sktl. §§ 6-2, første ledd og 9-4, første ledd.

#### **3.2 Hovedregler**

I skattelovens bestemmelser skilles det mellom gevinstbeskatning i eiertid og ved realisasjon.

Lovens hovedregel om bruttoinntekter er sktl. § 5-1, første ledd. Den hjemler skatteplikt for blant annet "enhver fordel vunnet ved ... kapital". Typiske fordeler som gir innvinning kan være inntekter i form av husleie. Fordel vunnet ved kapital omfatter blant annet avkastning utenfor virksomhet av fast eiendom, jf. sktl. 5-20, første ledd, bokstav a.

Fordelsbegrepet er ikke definert i loven, men et sentralt trekk er at skattyteren mottar vederlagsfritt eller til underpris noe som andre må betale markedspris for. Fordelsbegrepet omfatter ikke bare penger og annet som kommer fra andre. I prinsippet omfattes også fordeler som er oppstått innenfor skattyterens egen økonomi, typisk avkastning ved bruk av egne gjenstander, forbruk av egenproduserte gjenstander og verdien av tjenester som skattyteren yter seg selv.<sup>19</sup>

Inntekt ved bruk av egen boligeiendom, er skattefri, jf. sktl. § 7-1, første ledd. Skattefritaket favner om selveide boliger. Dette inkluderer våningshus på gårdsbruk, leilighet i boligselskap og fritidsbolig.

Bestemmelsen i sktl. § 7-1 er et unntak fra hovedregelen. Det er fordi verdien av bruk av egne ting i skatterettslig forstand er å anse som en fordel, som er vunnet ved boligeiendommen, dvs. kapital. Sett ut fra de rettspolitiske idealer om rettferdighet og effektivitet er unntaket

---

<sup>18</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 59

<sup>19</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 132

problematisk. Selveiere favoriseres over leietakere. Leieutgifter er ikke fradragsberettiget, og leietaker må derfor betale med skattlagte penger for sitt boligkonsum. Blant boligeiere slår reglen også ut slik at en gruppe favoriseres over en annen. De som investerer i dyre boliger har ofte mer å føre opp i fradrag, sammenliknet med de som investerer i billigere boliger. Et slikt system fører til at det plasseres mer kapital i boliger enn det som er samfunnsøkonomisk optimalt.<sup>20</sup>

Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1, første ledd, første punktum. Dette er hovedbestemmelsen om fradrag i skatteloven. Første ledd, annet punktum har ingen selvstendig rettslig betydning, men er en henvisning til bestemmelser i fradragskapitlet som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som har tilknytning til et inntektserverv.

Sktl. § 6-11 gir rett på fradrag for kostnader til vedlikehold og forsikring av hus. Fradragsretten gjelder kun for kostnader til vedlikehold som anses som nødvendige for å holde boligen i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til sin opprinnelige stand. Påkostninger som fører til verdiøkning utover dette, anses ikke som vedlikehold, og er derfor heller ikke fradragsberettiget. Fradrag i slike tilfeller må i så fall gjøre i form av avskrivninger eller ved beregning av skattepliktig gevinst ved realisasjon. Det kan ikke kreves fradrag for kostnader til vedlikehold av egen boligeiendom hvor inntekt av egen bruk og utleie ikke er skattepliktig, jf. §§ 7-1 og 7-2.

Fradrag for kostnader til forsikring av boligen følger også av sktl. § 6-11. Dette gjelder likevel ikke dersom boligen eller fritidseiendommen prosentlignes, da det allerede er tatt hensyn til slike kostnader ved fastsettelsen av prosentinntekten.<sup>21</sup>

Skattelovens kapittel 2 inneholder bestemmelser om hvilke rettssubjekter som er skattepliktige og skattepliktens omfang. Det foreligger en rekke unntak fra beskatning, uten at alle disse behandles enkeltvis.

Som hovedregel er det skatteplikt for kapitalgevinster ved "realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet", jf. sktl. § 5-1, annet ledd. Bestemmelsen korresponderer med sktl. § 6-2 første ledd, som oppstiller en hovedregel om rett til "fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet".

---

<sup>20</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 168

<sup>21</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) pkt. 7.6

Hovedregelen i sktl. § 5-1, annet ledd oppstiller to vilkår. Det må foreligge et formuesobjekt, og dette objektet må være realisert.

Begrepet "formuesobjekt" favner vidt. Som utgangspunkt gjelder skatteplikten gevinst ved realisasjon av alle typer formuesobjekter, med de unntak som fremgår av sktl. kap. 9. Dette betyr at fysiske objekter som fast eiendom og løsøre, immaterielle objekter, finansobjekter og begrensede rettigheter i noen av de nevnte objekter omfattes.<sup>22</sup>

Hva som omfattes av realisasjon følger av sktl. § 9-2. Realisasjon som begrep ble først introdusert ved lovendringen 20. juli 1991 nr. 54. Før den tid ble det kun omtalt som "avhendelse". Avhendelsesbegrepet forutsatte at eiendomsretten ble overført til et annet skattesubjekt mot vederlag. Realisasjonsbegrepet derimot forutsetter kun at det skjer et opphør av eiendomsretten mot vederlag. Det er med andre ord ikke nødvendig at eiendomsretten blir overført til andre.<sup>23</sup> I motsetning til tidligere innebærer det at ødeleggelse og oppgivelse av eiendomsrett anses som realisasjon, uavhengig av om det ytes vederlag eller ikke. Når det er sagt, er det likevel lagt til grunn at det må ytes vederlag ved overføring til andre, jf. Lignings-ABC. Rene gaveoverføringer anses derfor ikke som realisasjon. Det er derfor de rene avhendelsestilfellene som utgjør kjernen i realisasjonsbegrepet. Tidligere praksis vil derfor være relevant ved fortolkningen av realisasjonsbegrepet.<sup>24</sup>

Skattefritaket for realisasjonsgevinster fremgår av sktl. § 9-3, og gjelder for formuesobjekter utenfor virksomhet. Det er hovedsakelig annet ledd som danner grunnlaget for særregelen i fjerde ledd som denne oppgaven tar sikte på å behandle.

For å få unngå skatt på gevinst, må eier av boligeiendommen på realisasjonstidspunktet ha eid den i mer enn ett år, og brukt den som egen bolig i minst ett av de siste to år forut for realisasjonen, jf. sktl. § 9-3, annet ledd. Følgen av at dette er riktignok at tap på tilsvarende boligeiendom da heller ikke er fradragsberettiget.<sup>25</sup>

Det fremgår av sktl. §§ 6-2, første ledd og 9-4 et symmetriprinsipp. Tap er bare fradragsberettiget hvor en gevinst ved samme transaksjon ville vært skattepliktig. Der loven gjør en gevinst skattefri, innebærer det altså samtidig at et tap ved tilsvarende transaksjon ikke er fradragsberettiget.<sup>26</sup> Kapitaltap er i praksis mest aktuelt for finansgjenstander, særlig aksjer. Tap oppstår

---

<sup>22</sup> Norsk lovkommentar, Skatteloven av 1999

<sup>23</sup> Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 303

<sup>24</sup> Norsk Lovkommentar, Skatteloven av 1999

<sup>25</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 242

<sup>26</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 237

sjeldnere for fast eiendom. Men det oppsto som et aktuelt spørsmål i 1990 og til dels i 2008 da eiendomsprisene hadde en nedgangsperiode.

### **3.3 Særregler**

Det er gitt en unntaksregel for fritidseiendom i sktl. § 9-3, fjerde ledd. Regelen er på mange måter lik bestemmelsen om egen bolig i annet ledd, men vilkårene om eier- og brukstid er betydelig strengere.

Loven krever fem års eiertid og egen bruk i minst fem av de siste åtte årene forut for realisasjon for at gevinsten skal kunne tas skattefritt. Grunnen til at kravene er strengere for fritidseiendommer er fordi bruken av en slik eiendom er mindre intensiv enn bruken av egen bolig. Lavere intensitet i bruken kompenseres med krav om lengre eier- og brukstid.

Reglene om beregning av frister for eie og bruk er de samme for fritidseiendom som for egen bolig. Skatteyteren kan opptjene botid på flere fritidseiendommer samtidig. Dette skiller seg fra reglene om egen bolig, hvor skatteyter kun kan ha en primærbolig om gangen.

### **3.4 Komparativt syn på utenlandsk rett**

I svensk rett eksisterer det ingen tilsvarende regler som her til lands, som gir full skattefrihet på gevinst ved salg av egen bolig. Ved realisasjon er 50 % av gevinsten skattepliktig. I tillegg kan skatteyteren kreve betinget skattefritak ved erverv av ny boligeiendom, men det må betales rente av denne skattekreditten. Hvis eiendommen selges med tap, vil 50 % av tapet være fradragsberettiget.

I Danmark er derimot reglene mer liberale enn i Norge. Det kreves bare at eiendommen har vært brukt av eieren som egen bolig.<sup>27</sup>

### **3.5 Særlig om tidfesting - realisasjonsprinsippet**

Tidfestingsreglene handler om når, altså på hvilket tidspunkt, en inntektspost skal skattlegges eller en kostnad fradras. Disse reglene er derfor også avgjørende for hvilket års skattesatser som kommer til anvendelse.

---

<sup>27</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 243

Realisasjonsprinsippet er hovedregelen ved realisasjon. Prinsippet gjelder for kapitalinntekter og -utgifter (derunder gevinster -tap) og for virksomhetsinntekter og -kostnader. Prinsippet er for inntekt nærmere definert i sktl. § 14-2, første ledd, annet punktum. Det fremgår av loven at fordelene tas til inntekt når skattyteren får en "ubetinget rett" til vederlag eller ytelsen. Annet punktum får anvendelse på tilfeller der det er snakk om fordeler som innvinnes fra andre.

Ved gjensidig bebyrdende kontraktsforhold vil selger ha fått en ubetinget rett til ytelsen når han har prester sin ytelse. Dersom en fast eiendom selges oppstår den ubetingete retten til vederlag for selger på tidspunktet for den faktiske rådighetsoverføringen. Dette innebærer at forfalls- og betalingstidspunkt – herunder forskuddsbetalinger – ikke er avgjørende for tidfestingen.<sup>28</sup>

Når levering skjer samtidig med avtaleinngåelse vil realisasjonstidspunktet være sammenfallende med innvinningstidspunktet. Dette er derimot uvanlig ved kjøp og salg av fast eiendom. Som regel inngås en salgsavtale med et etterfølgende tidspunkt for overtakelse. Det betyr at innvinningstidspunktet ofte kommer før realisasjonstidspunktet. Innvinningstidspunktet kan vanligvis ikke komme senere enn realisasjonstidspunktet.<sup>29</sup>

### **3.6 Skattesubjektet**

Avklaring av skattesubjektet er viktig for å identifisere hvem som pålegges plikter etter lovens bestemmelser.

Det fremgår av sktl. § 2-1 at enhver person som er bosatt i Norge er skattesubjekt. På samme måte regnes en del selskapstyper som skattesubjekter, jf. sktl. § 2-2. Skattesubjekt som begrep er begrenset til fysiske og juridiske personer som kan ha rettigheter og pådra seg forpliktelser i skatterettslig sammenheng.

Dersom to eller flere skattesubjekter lignes under ett kalles dette for sambeskatning. Den viktigste og vanligste formen for dette er ved sambeskatning av ektefeller.

Skattefritaket for visse realisasjonsgevinster gjelder kun dersom de er vunnet utenfor virksomhet, jf. sktl. § 9-3, første ledd. Bestemmelsen tar hovedsakelig sikte på fysiske personer. I enkelte tilfeller kan også ansvarlig selskap og enkeltmannsforetak omfattes, men kun der de drives utenfor virksomhet.

---

<sup>28</sup> Norsk Lovkommentar 2014, Skatteloven av 1999 (note 1113)

<sup>29</sup> Brudvik, Arthur J. (2012), s. 220

## 4 Vilkår om "fritidseiendom"

### 4.1 Innledning

Det fremgår av sktl. § 9-3, fjerde ledd en unntaksregel for gevinstbeskatning ved realisasjon av fritidsboliger. Gevinsten kan tas ut skattefri under visse vilkår. Det første vilkåret er at eiendommen er brukt som egen fritidsbolig.

### 4.2 Helhetsvurdering

Loven har ingen legaldefinisjon på hva som menes med fritidseiendommer, bortsett fra at andeler i boligselskap er omfattet. Typiske fritidseiendommer er hytter og landsteder, herunder våningshus med naturlig arrondert tomt på nedlagte gårdsbruk. Også andre typer eiendommer som for eksempel en ordinær enebolig eller byleilighet kan være fritidsbolig, forutsatt at skatteyteren benytter disse til fritidsformål. Dette har også støtte i rettspraksis, hvor det understrekes at eiendommens beliggenhet eller utseende ikke er av betydning.<sup>30</sup> Det er kort oppsummert bruken som er av vesentlig betydning, og det må derfor foretas en helhetsvurdering.

Denne oppfatningen av fritidseiendom samsvarer også med annen juridisk teori. Aarbakke definerer fritidseiendom som *"en fast eiendom, formentlig med hus, som er bestemt til bruk for fritidsformål. Det kan være hytte, men også annen eiendom, også eiendom i en by."*<sup>31</sup>

Fremtrer det klart av boligens art hva brukens formål er, vil dette være et objektivi moment i vurderingen.

Dersom en ordinær bolig leies ut til fast bolig for andre, helt eller delvis fremgår det av § 9-3, tredje ledd at realisasjonen uansett vil være skattefri dersom eieren har brukt minst halvparten av bygningen som egen bolig. Det finnes ingen slik regel i fjerde ledd, noe som er tilsiktet fra lovgivers side. Analogisk anvendelse vil nok derfor ikke være mulig.

I stede fremgår det av forarbeidene<sup>32</sup> at det skal foretas en vurdering av om *"eiendommen etter en helhetsvurdering fremstår som eierens egen fritidsbolig."* Det gis videre uttrykk for at

---

<sup>30</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 251

<sup>31</sup> Aarbakke, Magnus (1990) s. 93

<sup>32</sup> Ot.prp. nr. 4 1986-87 s. 26

*dersom "eiendommen delvis leies ut til fast bolig, eller delvis brukes til andre formål, vil den lett miste sitt preg av å være egentlig en fritidsbolig."*

Helhetsvurderingen bygger på subjektive momenter. Et slikt moment er eierens egen bruk. Det avgjørende er det samlede resultatet ved vurderingen av de objektive og subjektive momentene. Et interessant spørsmål er om den subjektive bruken som behandles i kapittelet om bruksvilkåret har utviklet seg så langt at de objektive momentene behandlet foran nå må anses som irrelevante? Eller sagt med andre ord, utgjør det objektive kriteriet "fritidsbolig" en selvstendig begrensning for skattefritaket, uavhengig av bruksvilkåret?

### **4.3 Nye typer fritidsboliger**

#### **4.3.1 Generelt**

Beskatning av fritidsboliger med deltidsbruksrett avhenger av hvordan eiendomsretten er privatrettslig organisert. Vanligvis organiseres slike typer fritidsboliger etter direkte eierandeler tilknyttet bruksretten, også kjent som sameiemodellen, eller ved indirekte eiendomsrett gjennom aksjer, andeler eller lignende. Fritidsboligene kan også organiseres gjennom bruksrettmodellen.

Bruksrettmodellen opererer ikke med delvis eierskap hverken direkte eller indirekte. En eiendom organisert under denne modellen vil således ikke være berettiget til gevinstfritak ved realisasjon.

#### **4.3.2 Fritidsboliger med deltidsbruksrett**

Lov om avtaler om deltidsbruksrett og langtidsferieprodukter mv. av 25.05.2012 nr. 27 (tidpartsloven) trådte i kraft 1. juli 2012. Den erstattet den tidligere tidpartsloven av 1997. Loven er en gjennomføring av Europaparlaments- og rådsdirektiv (EF) nr. 2008/122 av 14. januar 2009 om forbrukervern med hensyn til visse aspekter ved avtaler om deltidsbruksrett, langtidsferieprodukter, videresalg og bytte (direktiv 2008/122/EF).

I den norske oversettelsen av direktivet og i den nye tidspartloven er begrepet "timeshare" oversatt til "deltidsbruksrett". I den tidligere loven ble begrepet "tidspart" brukt. Kjøp av en deltidsbruksrett gir eieren rett til å bruke fritidseiendommen en avgrenset periode i året. Med i denne bruksretten er også retten til å benytte seg av fellesområder tilknyttet fritidsboligen.

Denne typen fritidsbolig har et frynsete rykte i Norge, og er ikke lengre særlig populær. Dette skyldes at mange kjøpere har følt seg presset til å inngå avtale om kjøp. Svært ofte samsvarer ikke forventningene ved avtaleinngåelse med hva de binder seg til.

Tidpartsloven § 2, bokstav a definerer en deltidsbruksrett som *"en avtale med mer enn ett års varighet som gir en forbruker, mot vederlag, rett til å benytte én eller flere innkvarteringer i flere enn én bruksperiode."*

Tidligere var det et krav om at bruksretten hadde tilknytning til fast eiendom. Slik er det ikke lengre. Innenfor den nye lovens ordlyd faller også campingvogner, husbåter eller lugarer på cruise-skip. Avtaleobjektet må være ment for overnatting, noe som fremgår av bestemmelsens bruk av ordet "innkvarteringer". Derfor faller langtidsavtaler om for eksempel bruk av "badehus" på en strand utenfor.

Det fremgår videre av loven at det må være tale om flere enn én "bruksperiode". Bakgrunnen for dette kravet er å skille avtalen fra vanlige leiekontrakter, som vanligvis kun gjelder for én sammenhengende periode.<sup>33</sup>

Når skatteyder har bruksrett til eiendommen gjennom eierandeler, (aksjer, andeler eller lignende), foreligger det indirekte eiendomsrett. Forutsatt at boenheten brukes som egen fritidsbolig, følger realisasjon av en slik deltidsbruksrett reglene i sktl. § 9-3, fjerde ledd.<sup>34</sup>

Selv om fritidsboliger med deltidsbruksrett ofte befinner seg i utlandet, kan de være underlagt norske skatteregler. Globalinntektsprinsippet fremkommer av sktl. § 2-1, niende ledd som sier at skatteplikten gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet. Skatteyder kan derimot etter reglene i sktl. § 16-20 kreve fradrag for skatt betalt i fremmed stat.

Norge har inngått en rekke folkerettslige avtaler med andre stater for å unngå dobbeltbeskatning og forebygge skatteunndragelse. Det eksisterer slike avtaler med nærmere åtti ulike land.

Før skattereformen i 1992 ble fordelingsmetoden brukt i Norge. Formålet var også her å unngå dobbeltbeskatning. Ved å benytte denne metoden, skulle inntekten som den andre staten hadde rett på, ikke skattlegges i Norge. Etter skattereformen av 1992, begynte Norge å benytte kredittmetoden for nye og reforhandlede skatteavtaler. Metoden betyr at skatteyder får

---

<sup>33</sup> Prop. 57 L (2011-2012)

<sup>34</sup> Lignings-ABC 2014/2015



fradrag i norsk utlignet skatt for den skatt som allerede er betalt på inntekten i den andre staten.

Eksempelvis kan det nevnes at dersom en person bosatt i Norge har en fritidseiendom med deltidsbruksrett i Sverige, er det svenske myndigheter som skattlegger, jf. NSA art. 13.1.<sup>35</sup> Dersom gevinsten er skattepliktig i Norge etter reglene i sktl. § 9-3, fjerde ledd, må skatteyder i Norge gis kreditt for den skatt som er betalt på gevinsten i Sverige.

#### 4.3.3 Fritidsboliger i borettslag

En del fritidseiendommer er organisert som borettslag. Slike borettslag er ofte "ski-in-ski-out-leiligheter" på populære vintersportdestinasjoner her til lands.

Et borettslag er et samvirkeforetak hvor formålet er å gi andelshaverne bruksrett til egen bolig i foretakets eiendom (boret), jf. borettslagsloven § 1-1.

Borettslaget er et eget rettssubjekt. Det er laget som har eiendomsretten til den faste eiendommen. Andelshaverne eier sin egen bolig kun indirekte ved at de har eierskap over en andel i borettslaget som gir en rett og plikt til å bruke boligen som andelen er knyttet til. Borettslaget sitter derimot på grunnbokshjemmelen.

Ved realisasjon av fritidsbolig i borettslag følger det av sktl. § 9-3, fjerde ledd at skatteyder er fritatt for gevinstbeskatning av sin andel, såfremt eiendommen brukes som egen fritidsbolig.

<sup>36</sup>

## 5 Vilkår om selgers eiertid

### 5.1 Innledning

Det andre vilkåret etter sktl. § 9-3, fjerde ledd er at selger må ha eid eiendommen i minst fem år forut for realisasjonen. I tilknytning til dette oppstår spørsmålet om fristens utgangspunkt og avbrytelse. Da loven gir få holdepunkter for når fristen begynner å løpe, må spørsmålet søkes løst i andre rettskilder.

---

<sup>35</sup> Nordisk skatteavtale (1997.05.11)

<sup>36</sup> Lignings-ABC 2014/2015

## 5.2 Eiertidens start- og sluttidspunkt

Reglene for beregning av frister for eie og bruk er de samme enten det er snakk om bolig eller fritidsbolig. Rettskilder som sier noe om frister for bolig er derfor høyst relevant på fritidseiendommens område også.

I den tidligere skatteloven av 1911 § 43, annet ledd, bokstav d ble det sagt at fristens utgangspunkt var ved "erhvervelsen" av eiendommen. Selv om dette er noe upresist, må det sies å være dekkende for gjeldende rett. Ved avtaleerwerb kan det tenkes at ervervelsen er tidspunkt for avtaleinngåelse, tidspunkt for skjøteoverdragelse, overføring av faktisk rådighet eller tidspunkt for overføring av de rettslige eierbeføyelser. Det antas at overgangen av rettslig rådighet er avgjørende for fristens utgangspunkt, selv om det ifølge Zimmer neppe er bindende avgjort. På grunn av bovilkåret, har spørsmålet fått mindre praktisk betydning.<sup>37</sup>

Spørsmålet om fristens utgangspunkt ble drøftet av Høyesterett i Rt. 1925 s. 862 *Braathen*. Braathen inngikk avtale om kjøp av en gård 16. oktober 1913. Skjøtet ble utstedt 18. oktober og tinglyst 22. oktober. Han tiltrådte eiendommen først 14. april 1914, og solgte gården igjen 14. januar 1919. Saken tok for seg hvorvidt femårsfristen som den gang gjaldt, var utløpt på salgstidspunktet.

Skattyteren fikk medhold i at fristvilkåret var oppfylt. Høyesterett tolket erwerb til at *"overensstemmende med almindelig juridisk sprogbruk maa referere sig til eiendomsrettens overgang."* Videre viste retten til at bakgrunnen for femårsregelen som var skattlegging av gevinst ved spekulasjonserwerb, og uttalte: *"For erhvervelse i spekulationsøiemed kan det avgjørende tidspunkt efter min opfatning ialfald ikke sættes senere end utfærdigelsen og tinglysningen av skjøtet, idet derved kjøperen har erhvervet den rettslige raadighet over eiendommen."*

Det kan utledes fra dommen at overgang av rettslig rådighet er tilstrekkelig, og at overgang av faktisk rådighet ikke er en nødvendighet.

I juridisk teori er det uenighet om hvorvidt rettslig rådighet er tilstrekkelig etter gjeldende rett. Aarbakke legger til grunn at eiendommen er ervervet når *"de vesentlige eierbeføyelser"* har

---

<sup>37</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 244

blitt overført fra selger til kjøper.<sup>38</sup> Zimmer tar ikke klart standpunkt til om rettslig rådighet er tilstrekkelig, men viser til rettspraksis hvor dette er lagt til grunn.<sup>39</sup>

Lignings-ABC 2014/15 legger avgjørende vekt på at erverv har skjedd *"når eier for det vesentlige har fått overført de juridiske og faktiske beføyelser."*<sup>40</sup>

I mange tilfeller blir fritidsboligen oppført etter selve eiendommen er anskaffet. Det kan i slike tilfeller reises tvil hvorvidt det er tidspunkt for erverv av tomten som er fristens utgangspunkt. Lovens ordlyd er derimot klar på dette punkt. Fristen begynner å løpe fra ferdigstillelsen av fritidsboligen, nærmere definert som det tidspunkt da *"huset ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført."* Tiden hvor selger kun eide en tomt og byggeperioden tas ikke med i beregningen. Det er kun i tilfeller hvor boligen er tatt i bruk før ferdigattest er utformet at lovens alternativ "tatt i bruk" får betydning. Det kreves i så fall en midlertidig innflytningsattest.

Avgjørende for når eiertiden avbrytes, vil ifølge lovteksten være tidspunktet for realisasjonen eller tidspunktet når realisasjonen avtales. Dette har også støtte i tidligere rettspraksis.<sup>41</sup> Dette betyr at det ikke kreves en overføring av eierfunksjoner, faktisk rådighet eller skjøte. I en uttalelse<sup>42</sup> fra Finansdepartementet er det sagt at regelen som bestemmer at avtaletidspunktet er det avgjørende, har kun selvstendig betydning når inngåelsen av avtalen ikke medfører at realisasjonstidspunktet enda er inntruffet.

Tidspunktet når partene blir enige om de vesentlige punkter i avtalen legges til grunn som avtaletidspunktet. Prisen anses som et vesentlig punkt. Salget vil derfor ofte anses inngått når selger aksepterer et bud fra kjøper.<sup>43</sup>

Ved for eksempel ekspropriasjon er tidspunktet for "realisasjonen" avgjørende. For at fristen skal avbrytes må det foreligge en endelig overdragelse av eiendommen. Skattedirektoratet antok i en uttalelse<sup>44</sup> at fristen avbrytes når skjønnnet er endelig, og eksproprianten har krevd å få besittelse av eiendommen.

---

<sup>38</sup> Aarbakke, Magnus (1990) s. 170

<sup>39</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 244

<sup>40</sup> Lignings-ABC 2014/2015 s. 251

<sup>41</sup> Rt. 1965 s. 1094 og Rt. 1995 s. 872

<sup>42</sup> Utv. 1996 s. 1153 FIN

<sup>43</sup> Brudvik, Arthur J. (2012)

<sup>44</sup> Utv. 1981 s. 506 SKD

Tidspunktet for opphør av selgers relevante eiertid (avtaleinngåelsen) er ikke alltid den samme som tidspunktet for starten på kjøpers relevante eiertid (overgang av rettslig rådighet).<sup>45</sup>

I beregningen tas kun den enkelte eiers egen eiertid med. Flere eiertider kan ikke slås sammen. Hvis boligen først har vært eid av et aksjeselskap for så senere bli eid av selskapets eneaksjonærer, vil ikke eiertiden som aksjeselskap telle med. Derimot kan ektefeller som er eller har vært felleslignet, påberope hverandres eiertid innenfor det tidsrommet hvor de har blitt felleslignet, jf. § 2-12, bokstav a.<sup>46</sup>

## **6 Bruksvilkåret**

### **6.1 Innledning**

For å oppnå skattefri realisasjon krever loven at selger har *"brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte år før realisasjon."*, jf. sktl. 9-3, fjerde ledd. Det utledes av ordlyden at den må være brukt selv av skatteyder.

De objektive kriteriene for hva som anses for å være "fritidseiendom" ble behandlet i kapittel 6.1. Fremgår ikke type bolig klart ut fra en objektiv vurdering vil subjektive momenter kunne komme inn i vurderingen. I vurderingen skal to elementer inngå. Det ses hen til i hvilken grad boligen objektivt sett fremstår som en fritidsbolig. Deretter vil bruken være et subjektivt moment. Bruken kan si noe om hva slags formål boligen var ment å bli brukt til. Kravet til subjektive holdepunkter er større dersom fritidsboligen objektivt sett fremstår som en vanlig bolig eller leilighet, til forskjell fra en hytte på fjellet.

Den videre drøftelsen forutsetter at den faste eiendommen oppfyller de objektive kriteriene. Hvorvidt egen bruk kan sies å være fritidsformål gjøres ved å se på brukens lengde, intensitet og omfang.

Bruksvilkåret har sammenheng med at lovgiver har ønsket å sikre seg at bolig som har vært utleid skal gevinstbeskattes. Samtidig har det vært et ønske om liberal behandling av gevinst ved salg av egen bolig eller fritidsbolig. Vilkåret om brukt som egen bolig eller fritidsbolig markerer grensen opp mot bolig som har fungert primært som utleiebolig.

---

<sup>45</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 245

<sup>46</sup> Aarbakke, Magnus (1990) s. 92

Når det kommer til fritidsbolig kan det diskuteres hvorvidt ikke krav om eiertiden på fem år bør være tilstrekkelig. Brukens intensitet og omfang er av naturlige årsaker ikke like intens som ved en primærbolig. Samtidig er det mulig å opparbeide eier- og brukstid på flere fritids-eiendommer samtidig. Dette medfører at en som eier flere slike eiendommer vil ha en helt annen intensitet i bruken enn en som eier kun en, uten at det nødvendigvis fratar han muligheten for å realisere uten å betale skatt på gevinsten.

Dersom loven hadde en objektiv definisjon av begrepet "fritidsbolig", ville dette medføre at man kun trengte vilkår om eiertid. Bruksvilkåret ville i slike tilfeller bli overflødig. I mangel av en slik objektiv definisjon, utgjør den subjektive vurderingen som svært nyttig. Det kan derfor vanskelig sies at oppfylt eiertid ville vært tilstrekkelig som et krav for å realisere skattefritt.

Det er ikke boligens karakter, men dens funksjon som er avgjørende for spørsmålet om den kan realiseres skattefritt etter reglene i sktl. § 9-3, fjerde ledd.

Det kan spørres om det egentlig er mulig å skille mellom bruk og ikke-bruk i løpet av de fem årene innenfor de siste åtte årene som brukskravet oppstiller? I den grad det skjønnsmessig bedømmes om fritidsbruken har vært tilstrekkelig, svekkes betydningen av tidsintervallet. Vesentlig fritidsbruk i løpet av de siste åtte årene vil i praksis være nok. Det er dermed den skjønnsmessige vurderingen som legges til grunn, ikke skjematisk oppregning av dager og år.

## **6.2 Brukens lengde**

Loven krever en brukslengde på minst fem år, innenfor de siste åtte år. Det er kun skatteyters egen bruk som regnes med. Brukstiden trenger ikke å være sammenhengende. Det er derfor nok at den totalt utgjør fem år innenfor åtteårsperioden. Bestemmelsen åpner for å foreta utleie i opptil tre år etter egenbruken er oppfylt, for så å selge skattefritt. Dette kan være fordelaktig dersom prisene i hyttemarkedet skulle falt til et nivå hvor man ville oppnådd tap ved å selge, eller en ellers ugunstig pris.

Ved spørsmålet om beregning av brukstid oppstår også her spørsmålet om hvordan det relevante tidsrommet skal beregnes. Etter lovens ordlyd er det de siste åtte år før realisasjon som er avgjørende. I denne sammenheng er ikke avtale om realisasjon likestilt med realisasjon. Selv om eiertiden anses å opphøre når bindende salgssavtale er inngått, skal brukstiden regnes helt frem til avhendelsen skjer.<sup>47</sup> Skjæringstidspunktet er derfor realisasjonen, ikke tidspunkt-

---

<sup>47</sup> Koch, Sverre E. (1981) s. 58

tet når realisasjonen avtales. Innvinningstidspunktet vil være realisasjonstidspunktet. Dette vil vanligvis være det samme tidspunkt som når realisasjon blir avtalt. Brukstiden mellom avtaleinngåelsen og overføringen av eierrådigheten fra selger til kjøper teller derfor ikke med som botid.

For avbrytelse av eiertid og brukstid er det avgjørende innvinningstidspunktet. Realisasjonsbegrepet i sktl. § 5-1, annet ledd er et innvinningsbegrep. Bestemmelsen kan få selvstendig betydning i tilfeller hvor avtalen er såpass ufullstendig at forholdet ikke anses som innvinning. Det vil medføre at eiertiden anses som avbrutt før brukstiden.<sup>48</sup>

Den enkelte eier kan bare påberope sin egen brukstid. Hvis selger leiet og brukte fritidsboligen før han kjøpte den, vil ikke brukstiden i leieperioden telle med. Ektefeller som er eller har vært sambeskattet kan identifiseres med hverandre innenfor rammene av sambeskatningen, ved beregning av brukstid. Den andre ektefellens bruk før inngåelse av ekteskapet er også antatt å telle med. Eieren kan også etter sktl. § 9-3, annet ledd, bokstav b påberope seg den tidligere ektefelles senere bruk dersom de skilles og den ene får boligen eierskap over boligen, mens den andre får bruksrett.<sup>49</sup>

Grunnen til at ektefeller identifiseres med hverandre i sktl. § 9-3, annet ledd, bokstav b, er fordi det ikke regnes som realisasjon når ektefeller overdrar en eiendom mellom hverandre. Det samme gjelder for skifte av felleseie mellom ektefeller, jf. sktl. § 9-2, tredje ledd, bokstav d og e.

Det kan skape problemer å trekke grensen for hvem som identifiseres med skatteyter. Som over nevnt identifiseres ektefeller. Det samme må sies å gjøre med mindreårige barn. I sktl. § 10-11 som omhandler skatteplikten for utbytte er det sagt at *"som utbytte regnes også vederlagsfri overføring til aksjonærens ektefelle, eller til personer som aksjonæren er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante."* Bestemmelsen kan ikke benyttes direkte på vårt område. Det må foretas en konkret vurdering om noen er å anse som skatteyters nærstående. Bestemmelsen i § 10-11 kan fungere som en markør for yttergrensene. Det vil si at mennesker lengre ut enn de grenser som følger av bestemmelsen trolig ikke anses for å være nærstående.

---

<sup>48</sup> Brudvik, Arhur J. (2012) s. 340

<sup>49</sup> Aarbakke, Magnus (1990) s. 93

Et annet moment i en slik vurdering kan være om andres bruk har vært vederlagsfri, eller om vederlaget kun har vært av symbolsk art. Normal leiepris kan tyde på at man er over på vanlig utleie, og at brukerne av fritidseiendommen ikke er skatteyers nærstående.

Symmetriprinsippet gjør seg gjeldende i skatteretten ved at kun den gevinst som ville vært skattepliktig ved realisasjon kan gis fradrag for ved tap. Det ville være uheldig dersom det var så enkelt at skatteyer kunne hevde at andre brukere av fritidsboligen betalte leie, for så å få fradrag for de tap som måtte oppstå ved realisasjon. Dette taler sterkt for at grensen bør trekkes ved "kjernefamilien".

### 6.3 Brukens intensitet

Fritidsboliger brukes ikke like intensivt som ordinære boliger. Dette reiser spørsmålet rundt hvor listen skal legges i forhold til brukens intensitet. Samtidig må det ses hen til i hvilken grad man skal godta at "egenbruken" tidvis avbrytes. Det er uttalt i forarbeidene<sup>50</sup> i forbindelse med lovendringen hvor bovilkåret ble innført både for egen bolig og fritidsbolig:

*"For så vidt angår fritidsboliger, er det departementets forutsetning at man ikke skal ta hensyn til sporadisk utleie dersom eiendommen også brukes av eieren i noenlunde det omfang som er normalt for fritidsboliger."*

Uttalelsen i forarbeidene ovenfor er videreført i Ot.prp. nr. 4 1986-87 s. 27, som er forarbeider til skatteloven av 1999.

Det er ingen regler om brukshindring i sktl. § 9-3, fjerde ledd, slik som man finner i annet ledd, bokstav b, annet punktum. Dette er bevisst utelatt fra lovgivers side, jf. Ot.prp. nr. 4 1986-87 s. 27. Skatteyer som ikke får benyttet fritidseiendommen fordi han må flytte langt unna på grunn av arbeid, risikerer derfor å komme i en posisjon hvor han ikke oppfyller bruksvilkåret. Det samme gjelder for sktl. § 9-3, annet ledd, bokstav b, tredje punktum for tiden etter en skilsmisse. Derimot antas ektefeller å fortsatt identifiseres med hverandre mens de er separert.<sup>51</sup>

Brukens intensitet er drøftet i en lagmannsrettsdom<sup>52</sup>, inntatt i Utv. 1996 s. 587. Saken gjaldt krav om skattefradrag ved tap som følge av realisasjon av fritidseiendom. En eiendom ble kjøpt i 1986 med formål å benytte den som fritidsbolig. Fra 1986 til 1993 var fritidseiendom-

<sup>50</sup> Ot.prp. nr. 45 1973-74 s. 10

<sup>51</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 251

<sup>52</sup> Sak nr. 96-160 A (2. mai 1996 - Frostating lagmannsrett)

men blitt prosentlignet. I deler av eiertiden var eiendommen blitt utleid til boligformål, noe som utgjorde ca. 15 % av tiden.

Retten ga ikke skatteyder medhold i ønsket om å få fradrag for tap ved salg av eiendommen. Spørsmålet som ble drøftet var hvorvidt eierne hadde brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte år før realisasjonen.

Det ble vist til forarbeidene<sup>53</sup> og på bakgrunn av dette lagt til grunn at det ikke stilles særlig strenge krav til brukens intensitet ved fritidseiendommer. Blant annet ble det vist til at fritidseiendommer er som regel kun blir brukt sporadisk, for eksempel fordi det er lang reisevei eller på grunn av personlige forhold. Besøk i forbindelse med ettersyn, reparasjon og vedlikehold måtte også anses som relevant bruk. Retten kom derfor frem til at det avgjørende ville være om eiendommen har stått til eierens disposisjon i vesentlig del av eiertiden.

Dommen kan tolkes slik at det legges avgjørende vekt på hvorvidt eiendommen har stått til disposisjon mesteparten av eiertiden. Eiendommens bruk er av mindre eller ingen betydning. Det kan reises tvil om en slik tolkning er korrekt. Dersom spørsmålet dreide seg om boligens karakter, ville ikke dette vært et problem. Da vil jo nettopp et viktig moment i avgjørelsen være om eiendommen i vesentlig grad har stått til eiers disposisjon for fritidsbruk. Det er klart at det stilles et minimumskrav til intensiteten i bruken når det gjelder fritak fra gevinstbeskatning ved salg. Det som bør vurderes er derfor den faktiske bruken, og ikke om eiendommen har stått til eiers disposisjon.

Juridisk teori samsvarer med det som fremgår av både dommen og lovens forarbeider. Aarbakke skriver at *"det kan ikke stilles så strenge krav brukens intensitet som ved boligeiendom. Det er tilstrekkelig med vanlig fritidsbruk"*<sup>54</sup> Denne forståelsen får også støtte og er videre presisert av Koch. Han skriver at kravet til brukens intensitet *"må vurderes i forhold til avstanden mellom eierens bosted og fritidsboligen. En Finnmarking som benytter sin Sørlands-hytte 2 uker hver sommer vil utvilsomt ha oppfylt bruksvilkåret."*<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> Ot.prp. nr. 4 (1986-1987) s. 27

<sup>54</sup> Aarbakke, Magnus (1990) s. 93

<sup>55</sup> Koch, Sverre E. (1981) s. 56



## 6.4 Brukens omfang

### 6.4.1 Midlertidig bruk til annet formål

Det fremgår ikke direkte av loven hvorvidt en eiendom som leies ut eller brukes til andre formål enn eierens fritidsformål fortsatt kan være fritidsbolig. Det avgjørende vil være om eiendommen ut fra en helhetsvurdering fortsatt fremstår som eierens egen fritidseiendom, til tross for utleie eller at den er benyttet til annet enn fritidsformål.<sup>56</sup> Eiendommen kan fort miste preg av å være fritidseiendom dersom den leies ut som fast bolig eller brukes delvis til andre formål i løpet av året. Dette gjelder særlig dersom den andre bruken er mer intens, slik uteleiebruk som fast bolig vanligvis vil være.

Det har ikke betydning at fritidsboligen har vært sporadisk utleid, forutsatt at eiendommen vanligvis benyttes som fritidsbolig resten av tiden. Slik vil den unngå å få karakter av å være utleiehytte.<sup>57</sup>

I noen kommuner er det utleieplikt for hytter bygget i nyere tid. I slike tilfeller er eier pålagt å leie ut fritidsboligen dersom den ikke selv benyttes i ferietider som, påske- og vinterferie. En lignende regel gjelder også i noen kystkommuner, hvor kommunale reguleringer krever at boligen er bebodd til enhver tid. Dette til tross for at den kun benyttes som fritidsbolig av eier selv. Tilfeller som dette bør tale for å ikke tolke "sporadisk utleie" for strengt, særlig i den grad utleie er nødvendig for å tilfredsstille kommunale reguleringer.

### 6.4.2 Samtidig bruk av en del av boligen som fast bolig og en del som fritidsbolig

Boligen kan fort miste preg av å være fritidsbolig dersom deler av eiendommen leies ut som fast bolig, mens resterende del benyttes av eieren til fritidsformål. Dette fremgår av forarbeidene<sup>58</sup>, som også følger opp med at dette spesielt gjelder hvis den øvrige bruken er mer intens, slik utleiebruk som fast bolig normalt vil være.

Skattedirektoratet kom i en sak frem til at bruken som fast bolig av leietaker var mer intens enn fritidsbruken, til tross for at utleiedelen utgjorde en mindre del av eiendommen. Ut fra en helhetsvurdering ble det på bakgrunn av dette fastslått at eiendommen ikke fremsto som fri-

---

<sup>56</sup> Aarbakke, Magnus (1990) s. 93

<sup>57</sup> Ot.prp. nr. 4 (1986-1987) s. 27

<sup>58</sup> Ot.prp. nr. 4 (1986-1987) s. 27

tidseiendom etter sktl. § 9-3, fjerde ledd.<sup>59</sup> Denne uttalelsen trekker i retning av at det ikke er avgjørende om fritidsboligdelen er større enn boligdelen i areal.

Dersom fritidsboligen har en hybel/hybelleilighet for utleie, er ikke dette noe som nødvendigvis fratar boligen karakter av å være en fritidsbolig. Om dette uttalte Skattedirektoratet i en enkeltsak at en eiendom ikke ville miste sitt preg av å være en fritidseiendom til tross for at en hybelleilighet som var på 14 % av boligens totale areal og utgjorde 19 % av utleieverdien ble utleid.<sup>60</sup>

#### 6.4.3 Ulik bruk av hele eiendommen av forskjellige eiere/rettighetshavere

Det hender en eiendom eies av flere sameiere, hvor noen bruker den som fritidsbolig, mens andre bruker den som fast bolig. Bruken som fast bolig i slike tilfeller kan medføre at eiendommen mister sitt preg av å være fritidsbolig. Dette kan slå negativt ut overfor de sameierne som bruker eiendommen kun til fritidsformål, hvor gevinsten ved realisasjon blir skattepliktig.

Dette illustreres i en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, hvor en eiendom var overdratt fra foreldrene til barna. Tilknyttet overdragelsen var det en servitutt som ga foreldrene borette på eiendommen så lenge de levde. I tiden mens foreldrene fortsatt bodde der, og senere, benyttet barna den som sin fritidsbolig. Det ble uttalt av Skattedirektoratet at eiendommen først kunne anses som fritidsbolig for barna etter foreldrene ikke lenger brukte den som sin faste bolig.<sup>61</sup>

Et annet tilfelle var der en mor hadde bruk fritidseiendommen som egen bolig mer enn et år før eiendommen skulle selges. Døtrene hadde derimot benyttet eiendommen som sin fritidsbolig i mer enn fem av de siste åtte årene før boligen ble tatt i bruk av moren. Resultatet ble at døtrene kunne selge uten å bli gevinstbeskattet. Brukstiden som fritidsbolig for døtrene opphørte derimot på det tidspunktet moren begynte å bruke eiendommen som egen bolig.<sup>62</sup>

#### 6.4.4 Eiendommens beliggenhet

Fritidseiendommer er ikke begrenset til visse type bygninger. Det er heller ingen begrensninger i forhold til eiendommens geografiske plassering. I dette ligger det at en leilighet i

---

<sup>59</sup> BFU 11/2005

<sup>60</sup> BFU 6/2012

<sup>61</sup> BFU 6/2012

<sup>62</sup> BFU 27/2011

byen kan vel så godt være en fritidsbolig, selv om den ikke fremstår som det ut fra den alminnelige oppfatning av fritidsbolig.

Når eiendommen utad ikke fremstår som en typisk fritidseiendom, kreves det naturligvis en høyere grad av sannsynliggjøring for at bruken virkelig er fritidsbruk. Ofte benyttes byleiligheter og andre boligeiendommer i mer vanlige urbane strøk som fritidsboliger. Fordi fritidsbruk i slike områder fremstår som mindre vanlig, må eieren sannsynliggjøre at eiendommen benyttes til fritidsformål. I dette ligger det at skatteyder må vise til at oppholdene på eiendommen har båret preg av å vært fritidspreget.<sup>63</sup>

Finansdepartementet har uttalt at en byleilighet kan kvalifisere som fritidseiendom når den benyttes som ledd familiens omsorg av andre familiemedlemmer.<sup>64</sup> Eksempel kan være dersom omsorgsgiver er bosatt langt unna, men har en byleilighet som benyttes når det ytes omsorg for et eldre eller sykt familiemedlem, eller samvær med mindreårig barn fra tidligere ekteskap.

Hvis eiendommen er av høy verdi, kan det i enkelte tilfeller fremstå som boligeiendommen er ervervet for å drive kapitalplassering. I så fall kreves det at skatteyder i større grad enn ellers sannsynliggjør at eiendommen oppfyller de kravene som stilles for å anse den som en fritidseiendom ved realisasjon. Et annet moment i vurderingen er hvor langt fritidseiendommen ligger fra den faste boligen.<sup>65</sup>

Spørsmålet om en byleilighet kan anses som fritidseiendom ble behandlet i lagmannsrettsdommen RG 2007 s. 259. Skattyter krevde at leiligheten måtte anses som en fritidseiendom da den var anskaffet med tanke på fritidsformål samt benyttet deretter.

Skattyter fikk medhold i at leiligheten, kun førti minutter gangavstand fra den faste bolig, var å anse som en fritidseiendom etter skattelovens regler om prosentligning. Retten la til grunn at begrepet "fritidseiendom" må anses å ha samme innhold som etter reglene om realisasjonsbeskatning. De vektla at eiendommen hadde en flere av de kvaliteter som er vanlige for hytteeiendommer langs kysten. I tillegg var den faktisk benyttet av eieren til rekreasjonsformål. Leiligheten hadde aldri tidligere blitt utleid, og verdistigningspotensialet kunne ikke tillegges utslagsgivende vekt. Avstanden var riktignok et relevant kriterium, men kunne ikke i dette tilfellet være til hinder for at eiendommen måtte anses som fritidseiendom.

---

<sup>63</sup> Ligings-ABC 2014/15 s. 248

<sup>64</sup> UTV 1989 s. 754 FIN

<sup>65</sup> Lignings-ABC 2014/2015 s. 248

Dommen kan tas til inntekt for at også utradisjonelle fritidseiendommer, som en byleilighet, kan anses for å være fritidseiendom. På grunn av at dette er en lagmannsrettsdom har den normalt ikke stor egenvekt. Siden ikke dommen er anket til høyesterett av staten, vil dens vekt styrkes, da det i slike tilfeller presumeres at staten anerkjenner avgjørelsen. Dommen gir holdpunkter for hvilke momenter som bør tas i betraktning ved avgjørelsen om hvorvidt en leilighet kan anses som en fritidseiendom. Det må foretas en totalvurdering av en rekke momenter i hvert konkrete tilfelle, herunder for eksempel bakgrunnen for ervervet, bruken av eiendommen, avstanden til fast bopel mv.

I en annen dom, LG-2009-113140, kom retten derimot frem til at en boligeiendom i et etablert boligstrøk ikke kunne anses som en fritidseiendom. Boligeiendommen var ervervet gjennom forskudd på arv og befant seg femten minutters kjøring fra deres faste bolig.

Rettens avgjørelse ble begrunnet i at eiendommen manglet de kvaliteter som er vanlige for fritidseiendommer. Avstanden ble tillagt noe, men ikke avgjørende vekt. Derimot ble det hensatt til at boligen ble ervervet som forskudd på arv. Det kunne derfor ikke, slik som ved et regulært kjøp, trekkes slutninger om hva som var formålet med ervervet. Lagmannsretten uttalte også at på grunn av utføring av betydelig arbeid på boligen, var en ikke ubetydelig del av tiden tilbragt på eiendommen gått med til nettopp dette formålet. Selv om det ikke har vært snakk om utleie i tradisjonell form, hadde barna bodd fast i boligen en betydelig del de siste fem år forut for realisasjon.

Denne dommen fikk et annet resultat enn den tidligere omtalte, blant annet fordi det ved forskuddsarv ikke fremgikk like klart hva formålet med ervervet var. Et klart formål kunne fungert som et moment for å belyse hva slags type bruk boligen var ervervet for. Selve bruken ga heller ingen klare indikasjoner på at dette utelukkende var fritidsbruk. Dommen ble ikke anket av staten, og får derfor tyngre vekt enn ordinære lagmannsrettsdommer.

Koch skrev på 1980-tallet at *"En boligeiendom i sentrum av en stor by, vil man neppe få godkjent som fritidseiendom, selv om den bare er benyttet av eieren i ferier o.l."*<sup>66</sup> Bakgrunnen for denne oppfatningen må sees i lys av norsk økonomi på den tiden. Fritidseiendommer var som regel en hytte ved sjøen eller på fjellet. I tråd med samfunnsutviklingen gjennom årenes løp har innholdet av begrepet feriebolig forandret seg. Det er ikke lenger uvanlig med ferieleiligheter, og dens geografiske plassering er nå oftere enn før i større byer fremfor ved sjøen eller på fjellet. Begrepet må derfor sees i lys av samfunnsutviklingen, hvor nåtidens oppfatning legges til grunn. De overnevnte dommene illustrerer at avgjørelsen ikke lenger er like

---

<sup>66</sup> Koch, Sverre E. (1981) s. 59

sort/hvitt som Koch tidligere ga inntrykk av. Spørsmålet må løses ut fra en konkret vurdering, hvor den geografiske plasseringen ikke nødvendigvis lengre har noen avgjørende virkning.

#### 6.4.5 Fritidsbruk

Ferie er ut fra en alminnelig oppfatning den vanligste formen for fritidsbruk. Men den omfatter også formål som hobbyaktiviteter som ikke er inntektsgivende, kontakt og tilsyn med familie mv.<sup>67</sup>

Aarbakke skriver at *"bruken må i sin karakter være en fritidsbruk."*<sup>68</sup>

Skatteloven har ingen definisjon på hverken hva som legges i fritid eller fritidsbruk. Høyesterett forsøkte å definere fritid i dommen Rt. 1966 s. 1149 *Snekker Andersen*.

En snekker som drev som selvstendig næringsdrivende ble lignet for fordel ved å ha deltatt i bygging av hus til seg selv. Arbeidet på huset foregikk hovedsakelig på dagtid. Han hevdet at dette ikke kunne være av betydning så lenge han oppfylte normal arbeidsmengde i bedriften. Høyesterett ga ikke skatteyder medhold i saken.

Det ble uttalt at *"... tolkningen når det gjelder lønsmottagere normalt ikke vil være forebundet med særlig tvil. Fritiden må være den tid som står til rådighet før eller etter arbeidstid og selvfølgelig på fridager og i ferier."*

Videre ble det vist til at i enkelte tilfeller kunne det oppstå tilfeller som problematiserte dette standpunktet. Dette gjaldt særlig for næringsdrivende, da de selv til en viss grad har mulighet for å selv bestemme arbeidstiden. Som påpekt i tidligere instanser mente retten også her at man måtte ha et noenlunde fast utgangspunkt for hva som var arbeidstid, som ut fra en naturlig vurdering måtte være normalarbeidsdagen i næringen og de fridager og ferier som man vanligvis har i næringslivet.

På bakgrunn av dette uttalte retten at *"man ikke kan godta skattyterens påstand om at han har oppfylt en normal arbeidsmengde i bedriften, må det være ham tillatt skattefritt å arbeide som selvbygger på dagtid. Sammenlignet med det store flertall av selvbyggere som ikke kan ta seg fri i vanlig arbeidstid, ville en slik ordning gi selvstendige næringsdrivende en privilegert særstilling, ..."*

---

<sup>67</sup> Lignings-ABC 2014/2015 s. 248

<sup>68</sup> Aarbakke, Magnus (1990) s. 93

Dommen ser ut til å legge et likhetshensyn til grunn for sin avgjørelse. Resultatet styres i stor grad av et ønske om å forhindre en favorisering av enkelte mennesker eller yrkesgrupper i skattemessig forstand. Tolkningen av fritidsbegrepet gir ikke mange holdepunkter, men markerer yttergrensen for hva som i hvert fall ikke er å anse som fritid.

Spørsmålet om hva som er fritidsbruk ble drøftet i en tingrettsdom<sup>69</sup> gjengitt i Utv. 2012 s. 463. Ved tilnærmingen av spørsmålet kom retten inn på betydningen av fritidsbegrepet. Saken gjaldt spørsmål om salg av eiendom var fritatt for gevinstbeskatning etter reglene for fritidseiendommer. Boligen ble benyttet av eieren ved samvær med sønnen så lenge samværsordningen besto. I tillegg til dette ble boligen benyttet som base for fritidsaktiviteter og båtsport av både skattyter og sønnen.

Etter en konkret helhetsvurdering fant retten at eiendommen og skattyterens bruk oppfylte de krav som etter loven stilles til en fritidsbolig. Verken kort reiseavstand eller bygningens størrelse og standard kunne hindre dette.

Retten tolket "fritid" ut fra en språklig forståelse:

*"Språklig sett er "fritid" det motsatte av "arbeidstid". I så fall skulle en "fritids"-bolig være en bolig man benytter når man ikke arbeider. For øvrig er det i mangel av konkretisering fra lovgiver eller domstolars side vanskelig å angi positivt og uttømmende hvilke aktiviteter og handlinger som markerer yttergrensen for hvilke fritidsaktiviteter skatteloven anerkjenner. Fritiden er jo nettopp "fri", og kjennetegnes nettopp av, at man i vid utstrekning kan gjøre hva man selv helst vil."*

Det ble videre vist til en rekke fritidsaktiviteter, og hvordan det varierer fra hver enkelt person hva som legges i begrepet fritidsaktivitet. På grunn av dette fant retten det vanskelig å differensiere mellom deres kvalitet med utgangspunkt i loven.<sup>70</sup>

Det fremgår av dommen at hva som anses som "fritidsbruk" varierer. Når den subjektive oppfatningen av "fritid" legges til grunn vil det vanskelig kunne oppstilles en skjematisk oversikt. Det må derfor foretas en konkret helhetsvurdering basert på skatteyters subjektive bruk og opplevelse.

---

<sup>69</sup> 11-103446TVI-OTIR/03

<sup>70</sup> UTV 2012 s. 463 (s.467)

Fritidsbruk må i en viss utstrekning antas å ha samme betydning, selv om reglene gjelder andre forhold på skatterettens område. Det vises til sktl. 5-15, første ledd, bokstav j, sjette punkt, som bestemmer at verdi av fritidsarbeid på egen bolig eller hytte er fritatt for beskatning.

Kommentarutgaven viser til den tidligere omtalte Rt. 1966 s. 1149 *Snekker Andersen* om forståelsen av begrepet fritidsarbeid, særlig for næringsdrivende.<sup>71</sup> Dette viser til tross for ulike regler, søkes støtte for tolkningen av begrepet fritid i samme rettskilder.

Skillet mellom arbeidstid og fritid finnes også i andre lover. Det fremgår av arbeidsmiljøloven § 10-1, annet ledd at "*med arbeidsfri menes den tid arbeidstaker ikke står til disposisjon for arbeidsgiver.*" Arbeidsfri vil være den tiden arbeidstakeren ikke er pålagt noen plikter eller tjeneste. Begrepet "arbeidsfri" erstattet begrepet "fritid" i den tidligere arbeidsmiljøloven av 1977. Selv om dette ikke gir holdepunkter for å konkretisere begrepet fritidsbruk, viser bestemmelsen at omtalt rettspraksis samsvarer med slik begrepet fritid forstås i andre lover utenfor skatterettens område.

## **7 Grensen mellom fritidseiendommer og andre eiendommer**

### **7.1 Innledning**

Det er viktig å avklare grensene mellom fritidseiendommer og andre eiendommer da det er av stor skattemessig betydning. De forskjellige eiendomstypene er underlagt forskjellige reglene og skal derfor unntas eller beskattes forskjellig.

### **7.2 Grensen mot sekundærbolig**

Dersom ikke eiendommen fremstår som skatteyters primærbolig etter sktl. §9-3, annet ledd eller fritidseiendom etter sktl. § 9-3, fjerde ledd, vil den fort anses som sekundærbolig. Skattemessig har denne grensedragningen stor betydning, da gevinst ved realisasjon av sekundærboliger er skattepliktig. Derfor er det viktig å først avklare hva slags type eiendom som er realisert.

Verdsettelsesreglene i sktl. § 4-10, første ledd gir anvisninger på hvordan verdien av fast eiendom skal fastsettes. Den skiller blant annet mellom primær- og sekundærbolig. I den sam-

---

<sup>71</sup> Norsk Lovkommentar, Skatteloven av 1999, Note 329

menheng er det forståelsen av begrepet "sekundærbolig" som har overførbar betydning for dette kapittelets tema.

Skatteloven har ingen definisjon av begrepet sekundærbolig. Det antas å være tale om en bolig som ikke benyttes til ren fritidsbruk. Dette kan være der eieren oppholder seg i boligen over lengre tidsperioder, eller der det ikke et skarpt skille mellom fritids- og arbeidssfærene.

I forarbeidene fremgår det at som primærbolig regnes den bolig hvor skatteyder har folkeregistrert adresse. Skatteyder kan bare ha en primærbolig av gangen, og annen boligeiendom enn denne blir derfor sekundærbolig.<sup>72</sup>

For å fastslå grensen mellom disse boligtypene må det foretas en antitetisk tolkning av begrepet "primærbolig" i loven. Sktl. § 3-1, femte ledd slår fast at skattestedet er der den personlige skatteyderen anses å ha sitt hjem. Den alminnelige regel er at en person skal anses bosatt der han har sin "overveiende døgnhvile". Dette stedet utgjør skatteyers primærbolig.

Reglene vil være enklest for skatteytere som har familie som de har felles hjem med. Disse anses bosatt der hvor ektefelle eller barn bor, jf. sktl. § 3-1, sjette ledd. Det kreves ikke at skatteyder forsørger ektefelle eller barn.

Reglene er mer kompliserte ved enslige skatteytere. Dersom en slik skatteyder pendler mellom foreldrehjem og annen bolig, anses foreldrehjemmet som hans hjem. Dette gjelder ubetinget for skatteytere under 21 år.

En enslig som ikke pendler mellom foreldrehjem, men mellom to eller flere andre boliger, anses å ha sitt hjem der han har selvstendig bolig. I tilfeller hvor han har flere selvstendige boliger, eller ingen selvstendig bolig, er det avgjørende hvor han har sin "overveiende døgnhvile".<sup>73</sup>

Boligbegrepet er definert i sktl. § 2-1, sjette ledd, bokstav a og b. Med bolig menes boenhet med innlagt helårs vann og avløp, med mindre boenheten i henhold til reguleringsplan, kommuneplanens arealdel eller andre offentligrettslige regler på utflyttingstidspunktet ikke kan benyttes som bolig, og enhver boenhet som faktisk er benyttet som bolig.

---

<sup>72</sup> Prop. 1 (2009-2010) pkt. 3.3.3 s. 12

<sup>73</sup> F19.11.1999 nr 1158 - Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14



Et av hovedpoengene med bestemmelsen var å trekke grensen mot fritidsboliger.<sup>74</sup> For boliger som ikke tilfredsstiller vilkårene i bokstav a, men likevel brukes som bolig, har bokstav b selvstendig betydning. Det fremgår av forarbeidene<sup>75</sup> at det i hvert enkelt tilfelle må foretas en konkret vurdering av omfanget for å avgjøre om bruken tilsier at boenheten faktisk er benyttet som fast bolig.

Forarbeidene åpner også for at mobile enheter kan fungere som fast bolig. Det er henvist til et høringsnotat hvor det legges til grunn at også en husbåt som har innlagt vann og avløp skal kunne omfattes. Det avgjørende må være om boenheten har de egenskaper den trenger for å tjene som fast bolig.

### **7.3 Grensen mot pendlerbolig**

En pendlerbolig er en form for sekundærbolig, men med noe modifiserte regler for beskatning av gevinst. Typisk for en pendlerbolig er en bolig hvor skatteyder bor deler av tiden på grunn av arbeid, men som ikke er hans faste bopel.

For at en bolig skal regnes som pendlerbolig, må skatteyder oppfylle de vilkår som oppstilles for å få fradrag for merkostnader ved å ha arbeidsopphold utenfor hjemmet. Skatteyder som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, gis fradrag for merkostnader på grunn av fraværet, jf. sktl. § 6-13, første ledd.

Gevinsten på den delen av boligen som eieren bruker som pendlerbolig er skattefri forutsatt at vilkårene om eier- og botid i sktl. § 9-3, annet ledd, jf. tredje ledd, er oppfylt. Dette følger av ligningspraksis.

Dersom boligen har vært leid ut mer enn et år av de siste to årene forut for realisasjon, begrenses skattefritaket, med utgangspunkt i utleieverdi, til den forholdsmessige del av tiden skatteyder har benyttet boligen som pendlerbolig. Dette gjelder også dersom mindre enn 50% av boligen har vært utleid.<sup>76</sup>

Hvordan pendlerboliger som også omfatter fritidsformål skal behandles har vært en aktuell problemstilling. Finansdepartementet har uttalt at en pendlerbolig knyttet til inntektsgivende arbeid, gir ikke status som egen fritidseiendom. Samtidig ville skatteplikt uten tidsbegrens-

---

<sup>74</sup> Norsk Lovkommentar, Skatteloven av 1999, Note 18

<sup>75</sup> Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.3

<sup>76</sup> Lignings-ABC 2014/15

ning virke sterkt urimelig. Derfor kan den 5 års-regel som gjelder for egen fritidseiendom anses å gi en rimelig avgrensning av skatteplikten for pendlerbolig.<sup>77</sup>

#### **7.4 Grensen mot virksomhet**

Det følger av sktl. § 5-1, første ledd at enhver fordel vunnet ved virksomhet anses som skattepliktig inntekt. Virksomhet i skatterettslig forstand forstås som tiltak med sikte på erverv av økonomiske goder og som drives for skattyterens regning og risiko.

Virksomhet i skatterettslig forstand er når tjenesten eller aktiviteten har økonomisk karakter. Virksomheten må objektivt sett være egnet til å gi et overskudd innen rimelig tid, men det er godtatt at den gjennom en startfase går med underskudd.

Det må videre utøves en aktivitet av en viss størrelse, som gjenspeiles i virksomhetens omfang mht. bruttoinntekter, omsetning og arbeidsinnsats.

Sist men ikke minst må virksomheten drives for skattyterens regning og risiko. Det må altså foreligge et ansvar for virksomhetens utgifter.<sup>78</sup>

Et eksempel hvor retten tok stilling til grensen mellom fritidseiendom og virksomhet var i Rt. 1985 s. 319 *Ringnes*. Saken gjaldt en liten jordbrukseiendom. Driften hadde gått med underskudd i flere år. Spørsmålet var om skatteyteren kunne kreve underskuddet fradratt i øvrige inntekter. Det avgjørende for et slikt ønske var om eiendommen måtte sies å være en virksomhet, eller et feriested. Hvis eiendommen ble ansett som feriested, skulle den "prosentliges" etter dagjeldende regler. Dette ville innebære at det ikke ville fremkomme noe underskudd til fradrag. Høyesterett kom til at eiendommen var å regne som et feriested. Underskuddet kunne derfor ikke fradras.

Om virksomhetsbegrepet ble det uttalt:

*"Det sentrale i virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne saken fremstiller seg som tvilsomt, er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke det år ligningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene."*

---

<sup>77</sup> FIN 11. april 1989 i Utv. 1989/754

<sup>78</sup> Brudvik, Arthur J. (2012) s. 351

Retten kom til at det verken i lovtekst eller forarbeider fantes noen legaldefinisjon for virksomhetsbegrepet. Det fantes heller ikke på den tid noe rettspraksis som dannet et klart prejudikat. Løsningen måtte i stede forankres i skatterettslig teori og tidligere rettspraksis. Det nevnes ofte at det sentrale for aktivitet eller tjeneste i virksomhet eller arbeidsforhold, er at den har økonomisk karakter.<sup>79</sup> Dommen illustrerer på en god måte hva som ligger i dette begrepet.

Det er ikke uvanlig at en virksomhet går med underskudd over tid, for eksempel i startfasen. Karakteristikken kan imidlertid endres over tid slik at det som opprinnelig var en virksomhet utvikler seg til å bli en fritidsaktivitet, og motsatt. I denne saken hadde skattyter blitt nektet fradrag i 1979 etter å ha fått fradrag for underskudd i tidligere inntektsår. Vurderingen skal være objektiv, hvilket betyr at skattyters subjektive oppfatning av aktiviteten ikke tillegges vekt.

## **7.5      Grensen mot tomt**

Skillet mellom fritidseiendom og tomt er av stor betydning skatterettslig. Begrepene tomt og fritidseiendom grenser mot hverandre. Fritidseiendommer kan i en del tilfeller beskattes som tomt. Det kan være en stor tomt er bebygd med et lite hus, men tomtens størrelse er langt større enn det som er vanlig oppfatning av hage. Spørsmålet blir da hva som anses som fritidseiendom og hva som er tomt.

Skatteplikt for tomter er regulert i sktl. § 9-3, åttende ledd, bokstav a. Bestemmelsens første punktum er fra 1911, mens annet punktum ble inntatt noen år senere, i 1934. Det var ikke meningen å utvide tomtebegrepet da denne utvidelsen av lovteksten ble foretatt. Formålet var derimot å slå fast at bestemmelsen også gjelder ved salg av større arealer og etter omstendighetene også ved salg av bebygd eiendom.<sup>80</sup>

### **7.5.1    Tolkningen av anført tomt**

Ved tolkningen av begrepet "tomt" i sktl. § 9-3, åttende ledd bokstav a må første og annet punktum sees i sammenheng med hverandre. De momenter som trekkes frem i annet punktum (skikkethet og tomtepris), må trekkes inn ved fortolkningen av det alminnelige tomtebegrep i første punktum.<sup>81</sup> Dette fikk også støtte av Høyesterett i Rt. 1977 s. 1264 *Brødrene Holm*.

---

<sup>79</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 137

<sup>80</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 253

<sup>81</sup> Norsk Lovkommentar, Skatteloven av 1999 (Note 747)

Ligningsvesenet hadde foretatt tomtsalgsbeskatning ved omsetning av fullt bebygget boligeiendom, jf. byskatteloven § 37, fjerde ledd. Skatteyderen på sin side mente at gevinsten måtte være skattefri etter byskatteloven § 37, annet ledd, første og tredje punktum. Han anførte at eiendommen ikke kunne karakteriseres som tomt fordi forretningsverdien av bebyggelsen var så høy. Dette fikk han ikke medhold i. Dommen inneholder uttalelser om tomtebeskatningsreglene i byskatteloven § 37 som er relevante:

*"Det fremgår ... klart av forarbeidene<sup>82</sup> til annet punktum at bestemmelsen ikke tok sikte på å endre tomtebegrepets innhold. De momenter annet punktum trekker frem, må således også kunne trekkes inn ved fortolkningen av det alminnelige tomtebegrep etter første punktum. ... de to setninger i ... fjerde ledd (= sktl. § 9-3 åttende ledd, bokstav a) må ses under ett, ..."*

Høyesterett søkte løsning på spørsmålet i lovens forarbeider, og dommen er relativt klar. Dette illustreres ved at den er henvist til i senere rettspraksis, jf. Rt. 1982 s. 866 *Ilstad*. Til tross for Høyesteretts klare avgjørelse, har det vært en tendens i administrativ praksis og underrettsdommer å legge mer i annet punktum enn det som fremgår av ordlyden.

Vanligvis vil det bare kunne foretas beskatning dersom vilkårene i annet punktum oppfylles. Derimot er det i juridisk teori reist tvil om vilkårene i annet punktum må anses som absolutte vilkår for tomtebeskatning, med de følger at beskatning etter første punktum ikke kan skje dersom vilkårene i annet punktum ikke er oppfylt, jf. Aarbakke<sup>83</sup> og Zimmer.<sup>84</sup> Spørsmålet antas riktignok å ha liten praktisk betydning. Dette fordi ved salg av enkelttomter vil det som regel alltid være gitt tomtepris, eller det vil være en sterk presumsjon for det.<sup>85</sup>

## 7.5.2 Prisens avgjørende betydning

Uansett om drøftelsen knyttes til første eller annet punktum, er det prisen som er det sentrale momentet. Det fremgår av sktl. § 9-3, åttende ledd om tomtepris at *"... det må antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen for formål som nevnt"*, det vil si tomteformål. Kjøpere vil være villig til å betale en høyere pris for eiendom som kan brukes til utbygging, enn for eksempel dersom den bare kan brukes som hage. Det er i de førstnevnte tilfellene en mer intensiv utnyttelse av eiendommen, og en slik bruk gir også mulighet for høyere avkastning.

---

<sup>82</sup> Ot.prp 43 (1931) side 7, annen spalte

<sup>83</sup> Aarbakke, Magnus (1990) s. 85

<sup>84</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 253

<sup>85</sup> Zimmer, Frederik (2014) s. 253

### 7.5.3 Kravet til sammenheng mellom pris og formål

Det kreves videre at tomteformålet må ha påvirket prisen "i vesentlig grad". Dette er et skjønnsspørsmål som ofte kan være vanskelig å avgjøre. I enkelte tilfeller kan bygningen for eksempel er nærmest verdiløs. Det må da kunne sies at forholdet er et tomtesalg, og således faller inn under hovedregelen i sktl. § 5-1, annet ledd. Men dersom prisen ikke i vesentlig grad er påvirket av at bebyggelsen skal rives etter kjøp, blir ikke selger tomtebeskattet for realisasjonen.<sup>86</sup>

Høyesterett tok for seg innholdet av "i vesentlig grad" og formulerte skjønnstemaet i Rt. 1991 s. 207 *Hjertøy*. Saken gjaldt hvorvidt en gevinst ved salg av Store Hjertøy kunne beskattes som tomtsalgsgevinst etter den dagjeldende skatteloven § 43, fjerde ledd.

Retten kom til at prisen i vesentlig grad var påvirket av muligheten for utbygging. Dette ble begrunnet med at man måtte se på *"om den pris grunneierne fikk ..., ville blitt vesentlig lavere hvis man på salgstiden måtte se helt bort fra mulighetene for utbygging"*. Ved en slik vurdering måtte både grunnens fysiske egnethet og de rettslige bånd på utnyttelsesadgangen komme direkte inn.

### 7.5.4 Delvis bebygd grunn

Idag er reglene om tomtebeskatning mest aktuelt for (delvis) bebygd grunn. En bebygd grunn er i utgangspunktet ikke en tomt. Grunnen bygningen står på reguleres derfor av de gevinstbeskatningsreglene som gjelder for bygningen, og ikke tomteregelen. Dette er et resultat av en utvidet tolkning.

Det kan i noen tilfeller oppstå spørsmål om å anse grunnen for bare delvis bebygd. Et typisk eksempel på dette er dersom en liten fritidseiendom med stor tomt selges. Det problematiske blir om man skal bedømme hele eiendommen under et som fullt bebygd, eller om det skal foretas en oppdeling, slik at en naturlig avgrenset del av tomten rundt fritidsboligen anses som å høre med fritidsboligen som hage, og resten blir tomt.

Spørsmålet ble avgjort i Høyesterettsdommen, Rt. 1964 s. 1241 *Ommang*, hvor en eiendom på ca. 10 mål med et stort våningshus og noen mindre hus ble solgt. Høyesterett kom til at det var grunnlag for tomtebeskatning, men at verdien av bebyggelsen og *"en naturlig arrondert tomt bør holdes utenfor gevinstberegningen"*.

---

<sup>86</sup> Brudvik, Arthur J. (2012) s. 345

Løsningen denne dommen gir er i prinsippet samme løsning som om den bebygde og ubebygde delen ble solgt hver for seg.

#### 7.5.5 Naturlig arrondert tomt

Uttrykket "naturlig arrondert tomt" har i ettertid dannet et prinsipielt utgangspunkt for hvor grensen skal gå. I høyesterettsdommen Rt. 1974 s. 1141 *Midtskau* gikk retten et skritt videre i forhold til Ommang-dommen. Dette ble gjort ved å trekke opp retningslinjer for hva som omfattes av en "naturlig arrondert tomt". Retningslinjene gjør at rekkevidden i bestemmelsen begrenses og er derfor en begrensning av utvidelsen omtalt ovenfor.

En fritidseiendom på 12 mål med ca. 300 meter strandlinje og et sommerhus på 100 kvm var blitt solgt. Ved ligning ble selgeren pålagt gevinstbeskatning for tomtesalget. Verdien av bebyggelsen og tre mål av grunnarealet ble likevel holdt utenfor beregningsgrunnlaget for den skattepliktige gevinsten. Ligningen ble opphevet av retten og henvist til omligning.

Høyesterett antok at ligningen bygde på Ommang-dommens prinsipp. Det ble foretatt en konkret vurdering hvor retten likevel kom til at ligningen måtte oppheves. Ved å regne med tre mål "*naturlig arrondert tomt*" ville resultatet medføre en uheldig tomteinndeling. Blant annet var ikke dette nok for at tomten skulle strekke seg helt ned til sjøen. Dette ville igjen fått utslag for verdien som fritidseiendom da denne i stor grad baserte seg på nærhet til sjøen. Det ble uttalt at verdien som feriested i stor grad avhenger av at:

*"... kontakten med stranden og sjøen, muligheten for båt plass, brygge og bade plass, adgangen til fritt og usjenert opphold på eiendommen i friluft i sommerlige former. Det må ha formodning for seg at kombinasjonen av det forefinnende hus med et grunnareal som er tilstrekkelig til å tilfredsstille disse feriebehov, har en høyere omsetningsverdi som en enhet enn huset med 3 dekar solgt for seg og resten av dette grunnareal solgt som byggetomt".*

For å unngå urimelig tomteinndeling ble det bestemt at fordelingen skulle skje på grunnlag av det som ville gi størst vederlag totalt. Denne løsningen er fulgt og samsvarer med dagens praksis. To dommere dissenterte, da de ikke mente opplysningene ga grunnlag for å anta at ligningsmyndighetene hadde lagt uriktige rettslige eller faktiske forutsetninger til grunn for den skjønnsmessige avgjørelsen.

Selv om eiendommen etter kriteriene anses som fullt ut bebyggt, kan det tidvis oppstå spørsmål om å se bort fra bebyggelsen. Dette gjelder særlig i tilfeller hvor bebyggelsen er klar for å

saneres. Under slike omstendigheter vil det være klart at salget i realiteten gjelder grunnen og ikke bebyggelsen.

Høyesterett behandlet i Rt. 1993 s. 480 *Huse* en sak hvor salg av bebygd fritidseiendom langs sjøen på 858 kvm ca. 1,5 km sør for Drøbak ble gevinstbeskattet som tomtsalgsgevinst. Eiendommen skulle benyttes av kjøper som boligtomt. Det var en hytte på 60 kvm på tomten som ble revet kort tid etter kjøpet. Retten opphevet ligningen og viste til de retningslinjer som er trukket opp i en tidligere dom, Rt. 1977 s. 1264 *Brødrene Holm-dommen*. Eiendommen ble antatt å ha en betydelig verdi også som bebygd fritidseiendom. Resultatet ble derfor at det ikke forelå tomtsalg.

Førstevoterende tok utgangspunkt i *Brødrene Holm-dommen* og uttalte om denne: *"Jeg oppfatter ... avgjørelsen slik at resultatet berodde på at bebyggelsen - som var blitt benyttet som bolig - i virkeligheten var helt akterutseilt av den utvikling som hadde funnet sted når det gjaldt grunnutnyttelse i strøket."*

Dette var derimot ikke tilfelle den aktuelle sak: *"... eiendommen hadde en bebyggelse som var rimelig tilpasset tomten i størrelse og som i mange år fremover ville kunne tjene sit formål - fritidsbruk, ..."*

Utviklingen i strøket var ikke kommet så langt som i *Brødrene Holm-dommen*: *"... eiendommen lå i et grenseområde mellom et foranliggende hytteområde langs strandlinjen og et bakenforliggende boligområde"*.

Det ble videre opplyst at eiendommen fint kunne blitt solgt som fritidseiendom for minst kr. 550 000, og det ble ansett for å være en *"rimelig mulighet"* for at den under samme forutsetning kunne vært solgt for kr. 700 000.

## **8 Bruksvariasjoner**

### **8.1 Innledning**

Realisasjonen problematiseres ved at det foreligger variasjoner i bruken underveis i den tiden selger har eid eiendommen. Spørsmålet blir i slike tilfeller hvordan bruksvariasjonene slår ut på reglene om fritak for gevinstbeskatning i sktl. § 9-3, fjerde ledd.

## **8.2 Overgang fra boligbruk til fritidsbruk eller fritidsbruk til boligbruk**

Dersom eiendommen tidligere har vært benyttet som fast bolig, men benyttes som fritidsbolig på realisasjonstidspunktet, vil gevinsten være skattefri etter regelen i sktl. § 9-3, annet ledd, bokstav b. Det forutsettes at eiendommen realiseres innen ett år etter bruksendringen fant sted. Hvis fritidseiendommen blir realisert senere, må vilkårene om fem års brukstid for fritidseiendommer være oppfylt, jf. sktl. § 9-3, fjerde ledd. Ved vurderingen av om kravet om brukstid er oppfylt, vil derimot den tiden eiendommen ble benyttet som egen bolig bli inntatt i beregningen.

Hvis den tidligere fritidseiendommen brukes av eier eller leietaker som fast bolig på realisasjonstidspunktet, kan bestemmelsen om fritak for gevinstbeskatning i sktl. § 9-3, annet ledd komme til anvendelse, dette til tross for at vilkårene ikke er oppfylt. Eiendommen må i så fall realiseres innen tre år etter det tidspunkt det ble foretatt endringer i bruken. Kravet om fem års brukstid de siste åtte årene må også være oppfylt, jf. sktl. § 9-3, fjerde ledd. I denne beregningen inntas også den brukstiden hvor boligen har tjent som fast bolig.<sup>87</sup>

## **8.3 Overgang fra virksomhetsbruk til fritidsbruk**

Dersom en bolig brukt i virksomhet blir tatt i bruk som fritidsbolig, skal botid regnes fra tidspunkt for bruksendringen. Eiertiden regnes derimot fra det tidspunkt når eiendommen først ble ervervet, uavhengig av bruksformål. Typisk for slike tilfeller kan være der fritidsboligen har vært eid av et enkeltmannsforetak som driver utleievirksomhet. Dersom enkeltmannsforetaket eier flere hytter og leier ut, vil det raskt falle inn under næringsvirksomhet. I slike tilfeller kan ikke egen gis særlig vekt, fordi hyttene hovedsakelig er utleid. Sporadisk utleie derimot vil være tillatt, og er derfor ikke å anse som næringsvirksomhet.

## **8.4 Oppløsning av deltakerlignet selskap**

### **8.4.1 Generelt**

Dersom fritidsboligen har vært eid av et deltakerlignet selskap, og dette oppløses, vil ikke den som overtar boligen få videreført opparbeidet eier- og brukstid fra perioden selskapet hadde eierskap.<sup>88</sup> Det fremgår av sktl. § 9-3, første ledd at realisasjon av formuesobjektet kun er skattefri dersom det er skjedd utenfor virksomhet. Etter selskapsloven § 1-2, første ledd, bok-

---

<sup>87</sup> Lignings-ABC 2014/2015 s. 256

<sup>88</sup> Lignings-ABC 2014/2015 s. 257



stav a er deltakerlignet selskap å anse som en virksomhet, noe som også legges til grunn i ligningspraksis. Deltakerlignete selskap omfattes derfor ikke av fritaksregelen i sktl. § 9-3, fjerde ledd.

Dersom selskapet likvideres, dvs. alt selges, må det foretas et gevinst- og tapsoppgjør på selskapet under et, jf. sktl. § 14-48, annet ledd og § 10-41, første ledd. Får en av deltakerne eiendommen utlagt på sin hånd, må eiendommens omsetningsverdi må legges til grunn. Dette fordi sktl. § 10-45 sier at disposisjoner mellom selskap og deltakere anses som disposisjoner mellom selvstendige skattesubjekter. De som får et formuesobjekt utlagt til seg skattlegges derfor for dette. Det følger også av uttaksreglene i sktl. § 5-2 at de som har tatt ut en gevinst fra selskapet, må skatte av dette.

Det er viktig å avklare tidspunktet for oppløsning, da det er dette som danner startpunktet for beregning av eier- og brukstid. Tidligere brukstid mens selskapet sto som eier av eiendommen teller ikke med i beregningen.

Det har nylig skjedd endringer på dette området. Finansdepartementet er fra og med inntektsåret 2015 etter sktl. § 10-44, første ledd, siste punktum gitt fullmakt til å gi nærmere regler om skattemessig oppløsning av selskaper hvor virksomheten er opphørt, jf. Prop. 1 LS (2014-2015) pkt. 4.10.5.

#### 8.4.2 Formell gjennomført oppløsning

Selskapsrettslig oppløsning skjer vanligvis ved beslutning i selskapsmøtet etter reglene i selskapsloven § 2-37 til § 2-42. Skattereglene for oppløsning gjelder for det inntektsåret avviklingen er gjennomført, jf. sktl. § 10-44, fjerde ledd. Konsekvensen er at starttidspunktet blir 1. januar året etter.

Det ble varslet i forslaget<sup>89</sup> fra Finansdepartementet at den foreliggende praksisen om at skattemessig oppløsning falt sammen med selskapsrettslig oppløsning, ville bli forskriftsfestet. Dette tyder på at de åpenbart var klar over uklarhetene.

#### 8.4.3 Opphør av virksomhet

Et deltakerlignet selskap som er registrert i Foretaksregisteret, må vanligvis oppløses etter reglene i selskapsloven.<sup>90</sup> I forslaget<sup>91</sup> til Finansdepartementet står det at slike selskaper nå

---

<sup>89</sup> Prop. 1 LS (2014-2015) pkt. 4.10.5

skal anses oppløst hvis det ikke har overholdt plikten å levere selskapsoppgave og annen oppgave etter ligningsloven § 4-9 de to siste inntektsår. Det samme gjelder dersom selskapet har levert mangelfulle oppgaver slik at skattemyndighetene blir nødt til å skjønnsligne i henhold til ligningsloven § 8-2.

Deltakerlignet selskap som ikke er registrert i Foretaksregisteret, anses derimot som oppløst ved virksomhetens opphør.<sup>92</sup> Dette har tidligere fulgt av praksis, men det ble varslet at Finansdepartementet ønsket å innta denne praksisen i forskrift.

#### **8.4.4 Konkursbehandling**

I konkurssituasjoner er det tidspunktet for åpningen av konkursbehandlingen som legges til grunn for selskapets oppløsning. Dette har også tidligere fulgt av praksis, men ble varslet inntatt i forskrift.

## **9 Betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon**

### **9.1 Innledning**

Det hender eiendommer realiseres på andre måter enn ved de vanlige måtene, nemlig salg. Ved brann eller annen ulykke og ekspropriasjon følger det et betinget skattefritak.

### **9.2 Brann eller annen ulykke**

Det fremgår av sktl. § 14-70, første ledd, bokstav a og annet ledd et betinget skattefritak ved brann eller annen ulykke. Dersom en nedbrent eller revet boligeiendom blir gjenoppført innen rimelig tid, teller tidligere eier- og brukstiden med i beregningen. Avbruddet får derfor ingen betydning, slik at eier- og brukstiden regnes fra anskaffelsestidspunktet til den opprinnelige bygningen. Dette følger også av lang og vedvarende ligningspraksis. Reglene gjelder tilsvarende for fritidseiendommer.<sup>93</sup>

Selv om det gis muligheter for å regne eier- og botid fra anskaffelsestidspunkt for den opprinnelige bygningen, står eier fritt til å avstå fra dette. I så fall vil utgangspunktet for tidsbereg-

---

<sup>90</sup> FIN 31. mai 1995 i Utv. 1995/1257

<sup>91</sup> Prop. 1 LS (2014-2015) pkt. 4.10.5

<sup>92</sup> Lignings-ABC 2014/2015 s. 316

<sup>93</sup> Lignings-ABC 2014/2015 s. 257

ningen være fra den nyoppførte bygningen står klar. Det kan tenkes at et slikt valg kan være fordelaktig dersom boligeier går med planer om å selge, men på grunn av svakt boligmarked innser at salg vil medføre tap. Dersom eier- og botid enda ikke er oppfylt, vil tapet være fradragsberettiget etter sktl. § 6-2, første ledd.

### **9.3 Ekspropriasjon**

Dersom eier blir nødt til å realisere som følge av ekspropriasjon, gjelder de samme regler som omtalt ovenfor. Gevinsten vil være skattefri såfremt skatteyder bruker vederlaget til å erverve seg et formuesobjekt av samme art, jf. sktl. § 14-70, første ledd, bokstav b og annet ledd.

## **10 Unntaksregelens klarhet**

### **10.1 Innledning**

For å ha et velfungerende skattesystem, er det viktig at skatteyderne forstår reglene som ligger til grunn for de skatter som pålegges. En komplisert og uoversiktlig regelverk på skatterettens område vil ikke være noen tjent.

### **10.2 Lovtekniske svakheter**

Ved innføringen av ny skattelov i 1999 innebar det en teknisk lovfornyelse. Lovreglene om direkte skatter fikk en mer samlet, oversiktlig og gjennomarbeidet form, som resulterte i at det ble lettere for brukerne å orientere seg. De skattepolitiske og materielle løsningene som var i den tidligere loven ble derimot ikke endret.

Unntaksregelen i sktl. § 9-3, fjerde ledd byr på tolkningsproblemer for den alminnelige leser. Først og fremst oppstår problemene i forbindelse med at loven ikke har en legaldefinisjon på begrepet fritidsbolig. Som illustrert tidligere er det få skarpe grenser på hva som kan sies å være en fritidsbolig.

Det kreves videre at eieren har brukt fritidsboligen som egen fritidsbolig. Hva som ligger i "som egen fritidsbolig" er ikke alltid enkelt å forstå. Ut fra en alminnelig tolkning av ordlyden er det klart at fritidseiendommer som hovedsakelig er utleid faller utenfor. Men bestemmelsen er uklar på hvem egenbruken knytter seg til. Det uttrykkes ikke eksplisitt at ektefeller identifiseres med hverandre slik det gjøres i sktl. § 9-3, annet ledd, bokstav b. Selv om dette må antas å gjelde også for fritidseiendommer, er det uheldig at bestemmelsen ikke gir en fullstendig oppregning av dette.

En måte å forenkle loven kunne vært å innføre en streng objektiv legaldefinisjon, som angir hva som anses som fritidsbolig. Alternativet er at man går bort fra den objektive definisjonen, og istede tar konsekvensene av den åpne skjønnsdefinisjonen som nå dominerer. Resultatet blir at alt er fritidsbolig, så lenge det ikke er utleid eller benyttes til boligbruk. Behovet for brukstidsgrensen på fem år ville da falle bort.

## **11 Formuesbeskatning av fritidseiendom**

### **11.1 Innledning**

Formuesbeskatning av fritidseiendom faller utenfor oppgavens tema, men det vil forde behandles kortfattet nedenfor. Dette fordi reglene omhandler samme formuesobjekt, selv om fordelene eller gevinsten skiller seg fra der den oppstår gjennom realisasjon.

### **11.2 Skattefritak for egen bruk**

Det fremgår av sktl. § 7-1, annet ledd at fordel ved at eier helt eller delvis bruker fritidsbolig selv ikke er skattepliktig. Det samme gjelder også for andelshavere i boligselskap, jf. § 7-3.

### **11.3 Utleieinntekter**

I sktl. § 7-2, annet ledd oppstilles det en regel for fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid i deler av året. Skattepliktig inntekt utgjør 85 prosent av utleieinntekten som overstiger 10 000 kroner. Dette gjelder ikke for rene utleiehytter.

Bestemmelsen viderefører tidligere rett for utleie av fritidsboliger. Forskjellen er at det ikke lengre skal beregnes noen prosentinntekt i tillegg. For rene utleiehytter er hele inntekten skattepliktig. Forarbeidene gir ingen veiledning for grensen mellom fritidsboliger og utleiehytter, slik at det avgjørende må være ut fra en konkret vurdering om eieren i det hele tatt har brukt fritidsboligen som sin egen.

## 12 Forkortelser

Sktl.	- Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
Lignl.	- Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24
BFU	- Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet
Utv.	- "Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål" utgitt av Ligningsnevndens Landsforbund (Ligningsutvalget)
Ot.prp.	- Odelstingsproposisjon
FIN	- Finansdepartementet
SKD	- Skattedirektoratet

## 13 Litteraturliste

### Lover:

---

- Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
- Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr. 8 (Opphevet)
- Skattelov for byene (byskatteloven) av 18. august 1911 nr. 9 (Opphevet)
- Lov om avtaler om deltidsbruksrett og langtidsferieprodukter mv. (tidpartsloven) av 25. mai 2012 nr. 27
- Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24
- Lov om burettslag (burettslagslova) av 6. juni 2003 nr. 39
- Lov om arbeidervern og arbeidsmiljø mv. av 4. februar 1977 nr. 4 (Opphevet)
- Lov om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv. (arbeidsmiljøloven) av 17. juni 2005 nr. 62
- Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) av 21. juni 1985 nr. 83

### Forarbeider:

---

- Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)

- Ot.prp. nr. 35 (1990-1991)
- Ot.prp. nr. 4 (1986-1987)
- Ot.prp. nr. 45 (1973-1974)
- Ot.prp. nr. 42 (2002-2003)
- Ot.prp. nr. 43 (1931)
- Prop. 57 L (2011-2012)
- Prop. 1 (2009-2010)
- Prop. 1 LS (2014-2015)

- Utv. 1996 s. 1153
- Utv. 1996 s. 587
- Utv. 1989 s. 754
- Utv. 2012 s. 463
- Utv. 1995 s. 1257
- Utv. 1964 s. 35
- Utv. 1981 s. 506

## Rettspraksis:

---

### *Høyesterett:*

- Rt. 1925 s. 862 *Braathen*
- Rt. 1964 s. 1241 *Ommang*
- Rt. 1965 s. 1094
- Rt. 1966 s. 1149 *Snekker Andersen*
- Rt. 1973 s. 87
- Rt. 1973 s. 679
- Rt. 1974 s. 1141 *Midtskau*
- Rt. 1975 s. 992 *Hjelmaas-Larsen*
- Rt. 1977 s. 1264 *Brødrene Holm*
- Rt. 1982 s. 866 *Ilstad*
- Rt. 1985 s. 319 *Ringnes*
- Rt. 1991 s. 207 *Hjertøy*
- Rt. 1993 s. 480 *Huse*
- Rt. 1995 s. 872

- Rt. 2005 s. 577 *Baker Hughes II*
- Rt. 2008 s. 1307 *Alvdal Bygg*
- Rt. 2010 s. 979 *Polak*

#### *Lagmannsretten:*

- Utv. 1996 s. 587 - Sak nr. 96-160 A (2. mai 1996 - Frostating lagmannsrett)
- LG-2009-113140

#### *Tingretten:*

- Utv. 2012 s. 463 - 11-103446TVI-OTIR/03
- Oslo byretts dom av 5. november 1963 *Nortank-saken*

#### **Direktiver:**

---

- Europaparlaments- og rådsdirektiv (EF) nr. 2008/122 av 14. januar 2009

#### **Skatteavtaler:**

---

- Nordisk skatteavtale (1997.05.11)

#### **Forskrifter:**

---

- F19.11.1999 nr 1158 - Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

#### **Forvaltningspraksis:**

---

- Lignings-ABC 2014/15

*Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet:*

- BFU 11/2005
- BFU 27/2011
- BFU 6/2012

**Juridisk teori:**

---

- Aarbakke, Magnus: Skatt på inntekt. 4. utgave. Oslo 1990
- Brudvik, Arthur J.: Skatterett for næringsdrivende. 35. utgave. 2012
- Eckhoff, Torstein: Rettskildelære. Oslo 1987
- Eckhoff, Torstein: Rettskildelære. Oslo 2001
- Koch, Sverre E.: Gevinstbeskatning ved avhendelse av fast eiendom. 1981
- Norsk Lovkommentar (Rettsdata), Skatteloven av 1999, digital utgave
- Zimmer, Frederik: Lærebok i skatterett. 7. utgave. Oslo 2014

**Artikler:**

---

- Aarbakke, Magnus: Lederartikkel i tidsskriftet Skatterett, 1985

**Internettadresser:**

---

- <http://www.dnbeiendom.no/Templates/Page.aspx?id=1432>
- <http://www.dn.no/privat/eiendom/2013/06/18/-en-form-for-slosing>
- <http://www.ssb.no/a/aarbok/tab/tab-395.html>